





# المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

## المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

إصدار عام ٢٠١٩م

# المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى

المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

إصدار عام ٢٠١٩م

ⓒ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٤٣٩هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية اثناء النشر

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - الرياض ، ١٤٣٩هـ

٢٩٦ ص ، ٢١ x ٢٧,٥سم

ردمك ٢-٥٩-٨٠٧-٩٩٦٠

١- التقارير المالية   أ. العنوان

ديوي ٦٥٧،٣   ١٤٣٩/٢٨٨٨

رقم الايداع : ١٤٣٩/٢٨٨٨

ردمك : ٢-٥٩-٨٠٧-٩٩٦٠

## الفهـــرس

## الفهـــرس

## الفهـــرس



* اعتمدت لجنة معايير المحاسبة هذه الآراء الصادرة قبل التحول للمعايير الدولية لتكون جزء من المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية.

# الباب الأول

# التحول للمعايير الدولية

## اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية

سبق أن اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٣٣هـ (٢٠١٢م) خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة المعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها أو على الأنظمة والتعليمات الحالية ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة. وقد جاء اعتماد الخطة وفقاً لتوصية لجنة توجيهية شكلها المجلس لهذا الغرض تكونت من كل من أمين عام الهيئة ورئيسي لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ونائبيهما، وممثل لوزارة المالية، وهيئة السوق المالية، ومؤسسة النقد العربي السعودي، والتي بنت بدورها توصياتها في هذا الشأن على نتاج الدراسات والتوصيات التي قامت بها كل من لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة في الهيئة.

وقد تم تنفيذ الخطة على أربع مراحل تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة بغرض دراستها ومناقشتها مع ذوي الاهتمام ومن ثم اعتمادها وفقاً للإجراءات التنفيذية المعتمدة في خطة التحول لاعتماد كل معيار دولي.

## متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة فإن تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة (IFRS) سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٨م، مع السماح لتلك المنشآت الآخرى بالتطبيق اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م.

أما ما يخص معايير المراجعة، فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده.

وقد اختارت الهيئة هذا التوقيت المستقبلي للتطبيق تنفيذاً لما تضمنته خطة التحول من تقدير لحاجة البيئة المحلية للاستعداد الكافي لتطبيق المعايير الدولية، حيث نصت الخطة المعتمدة للتحول إلى المعايير الدولية على أن نجاح خطة التحول إلى المعايير الدولية يرتبط بمراعاة البيئة التي ستطبق فيها، والتفاوت بين القطاعات الاقتصادية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير وتوفر الكفاءات المهنية القادرة على تطبيق متطلبات تلك المعايير والتأكد من تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد تتوفر لدى المنشآت المالية القدرة على تطبيق المعايير الدولية في الوقت الحالي، في حين أن قطاعات أخرى قد تحتاج إلى تهيئة فنية ومهنية لكوادرها قبل الإلزام بتطبيق متطلبات المعايير الدولية دفعة واحدة، ولذلك فإنه من غير المناسب تحميل القطاعات الأخرى عبء التحول إلى المعايير الدولية بدون إتاحة الفرصة لتلك القطاعات للاستعداد الكافي. ويضاف إلى ذلك حرص الهيئة على إعطاء وقت كاف لدراسة المعايير الدولية من كافة النواحي ذات العلاقة بالبيئة المحلية متضمنة الجوانب الشرعية والنظامية لمتطلبات المعايير، حيث نصت خطة التحول على إجراءات تنفيذية ركزت على الدراسة المتعمقة لكل معيار دولي وإشراك نخب المجتمع من ذوي الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة مثل معدي القوائم المالية والمراجعين والمستخدمين والأكاديميين والهيئات الإشرافية لمناقشة متطلبات المعايير بشكل مستفيض لضمان تحقق الهدف من تطبيقها.

## المعايير الدولية بنسختها الكاملة، والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

وفقاً للتوجه العالمي بإعداد مجموعتين من معايير المحاسبة تمثل المجموعة الأولى معايير المحاسبة الدولية تلتزم بها المنشآت التي تخضع للمساءلة العامة (مثل الشركات المدرجة في السوق المالية والشركات المالية) في حين تمثل المجموعة الثانية الموضوعات المشتمل عليها المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تلتزم بها المنشآت الأخرى، فقد نصت خطة التحول على اعتماد كلا المجموعتين من المعايير. ويوفر المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة متطلبات إفصاح أقل، ومتطلبات قياس أسهل من تلك التي تطلبها النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي.

## من سيطبق المعايير الدولية بنسختها الكاملة، ومن سيطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة المتعلق باعتماد القسم الأول من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن المنشأت الصغيرة والمتوسطة تعرَّف لغرض تطبيق معايير المحاسبة بأنها تلك المنشآت التي تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين، ولكنها لا تخضع للمساءلة العامة.

ويوضح معيار التقرير المالي المشار إليه أعلاه أن المنشأة تعد خاضعة للمساءلة العامة (ومن ثم يجب عليها تطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة) إذا:

١. كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاص بها يتم تداولها في سوق عام أو كانت هذه المنشأة في طريقها لإصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عام (سوق تداول وطني أو أجنبي أو سوق تداول خارج المقصورة سواء كان في الأسواق المحلية أو الإقليمية)، أو

٢. كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمَن لقطاع عريض من المجموعات الخارجية كأحد الأنشطة الرئيسية لها. وتستوفي هذا الضابط معظم البنوك، والاتحادات الائتمانية، وشركات التأمين، والسماسرة/المتعاملين في الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار، وبنوك الاستثمار.

وبمعنى آخر، فإن المنشآت الملزمة بشكل عام بتطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة هي تلك المنشآت الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية وتشمل الشركات المدرجة في السوق المالية، أو في طريقها للإدراج أو لديها أدوات مديونية متداولة في السوق المالية، أو أنها منشآت مالية مثل صناديق الاستثمار.

## هل يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة تطبيق النسخة الكاملة من المعايير الدولية بدلاً من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

وفقاً لما قررته لجنة معايير المحاسبة في الهيئة، فإنه يجوز للمنشآت غير الخاضعة للمساءلة العامة أن تطبق المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة (**Full IFRS**) بدلاً من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (**IFRS For SMEs**) بشرطين:

١. أن تطبق جميع المعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها.

٢. أن تستمر في تطبيق النسخة الكاملة للمعايير الدولية، ولا يجوز لها العودة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ما لم يحدث تغير جوهري في وضع المنشأة يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة لم يعد لها ما يبررها بالمقارنة مع تكلفة وجهود إعداد تلك القوائم وفقاً للمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومثال ذلك ما يلي:

أ. أن تتحول السيطرة على المنشأة إلى منشأة تطبق المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، على ألا تكون تلك السيطرة مجرد سيطرة مؤقتة، أو أن تنتهي سيطرة منشأة أخرى تطبق النسخة الكاملة.

ب. أن تخضع الشركة لإعادة هيكلة جوهرية، تؤدي إلى تخفيض كبير في حجم الأعمال يجعل التكلفة والجهود العالية لإعداد القوائم المالية وفقاً للنسخة الكاملة غير مبررة بالمنفعة المقابلة.

## هل تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد من الهيئة العامة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة له علاقة بنطاق تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

لم تقم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع تعريف للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وإنما اعتمدت المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وهذا المعيار بدوره لا يعرف المنشآت الصغيرة والمتوسطة وإنما يوضح خصائص تلك المنشآت التي لها الحق في تطبيقه والتي يغلب عليها عادة أن تكون من ضمن ما يعرف بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ولذلك فإن المعيار في الحقيقة يحدد نطاق تطبيقه بغض النظر عن التعريف الذي تضعه دولة معينة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وبحسب ذلك المعيار الذي اعتمدته الهيئة، فإنه يتم تطبيقه على جميع المنشآت التي لا تخضع للمساءلة العامة بغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني.

# نص قرار اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) للتطبيق في المملكة العربية السعودية وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تاريخ ١٤٤٠/٠٨/٠٣هـ الموافق ٢٠١٩/٠٤/٠٨م "مستخلص من وثيقة اعتماد المعايير الدولية"

**المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة**

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أخذاً في الاعتبار التعديلات الآتية وذلك للأسباب المشار إليها في المعايير ذات العلاقة أعلاه:**

**أولا: تعديلات عامة:**

١. تعدل عبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة " أينما وردت بعبارة "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين". والمعيار الدولي المعتمد هو المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة كما صدر من المجلس الدولي بالإضافة إلى المتطلبات والإفصاحات التي أضافتها الهيئة لبعض أقسام ذلك المعيار وفقاً لما ورد في هذه الوثيقة. ويقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا يغطيها المعيار الدولي مثل موضوع الزكاة.

٢. أينما وردت عبارة "من خلال الربح والخسارة" فهي تعني "من خلال الإثبات في قائمة الدخل"، وتعني عبارة "مكونات الربح أو الخسارة" أينما وردت "قائمة الدخل"، وتعني عبارة "الربح أو الخسارة" أينما وردت إما "قائمة الدخل" أو "صافي الدخل" حسب السياق.

**ثانياً: التعديلات المدخلة على الفقرات:**

**القسم رقم ٣: عرض القوائم المالية:**

**٣-٢٥ (تعديل)**

٣-٢٥ لا يتناول هذا المعيار عرض المعلومات المتعلقة بقطاعات عمل المنشأة، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويجب على المنشأة التي تقوم بمثل هذه الإفصاحات أن ~~تصف أساس إعداد وعرض المعلومات~~ اتباع المعايير الدولية ذات العلاقة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

**سبب التعديل:**

تم اشتراط قيام المنشآت الصغيرة والمتوسطة بتطبيق المعايير الدولية المعتمدة عندما تقرر منشأة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقطاعات عمل المنشأة أو ربحية السهم. وتمت إضافة هذا المتطلب لتحقيق المقارنة بين الإفصاحات في هذا الخصوص.

**القسم رقم ٤: قائمة المركز المالي:**

**٤-١١ (إضافة)**

٤-١١ يجب على المنشأة أن تفصح، إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات بتصنيفات تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين وغيرهم، بحيث تُظهر بشكل منفصل المبالغ المستحقة من الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة من الأطراف الأخرى، والمبالغ مستحقة التحصيل الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة.

(ج) المخزون، بحيث يُظهر بشكل منفصل مبالغ المخزون:

١) المحتفظ به لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

٢) الذي في مرحلة الإنتاج لغرض البيع.

٣) الذي في شكل مواد خام أو إمدادات من المقرر استخدامها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم، بحيث تظهر بشكل منفصل المبالغ مستحقة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ مستحقة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات منافع الموظفين والمخصصات الأخرى

(و) فئات حقوق الملكية، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والأرباح المبقاة وبنود الدخل والمصروف المثبتة، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ضمن الدخل الشامل الآخر والمعروضة بشكل منفصل في حقوق الملكية.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

i. النقد.

ii. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

iii. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

iv. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ تحت التحصيل المختلفة

v. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

vi. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ح) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

i. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)،

مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

ii. المبالغ مستحقة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

iii. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

**سبب الإضافة:**

تمت إضافة عدد من العناصر للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية.

**القسم رقم ٥: قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل**

**٥-٥ (إضافة)**

٥-٥ .....

(أ) ....

(د) مصروف الضريبة والزكاة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ) و(ز) و(ح) (انظر الفقرة ٣٥,٢٩)

**سبب الإضافة:**

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (د) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية.

**٥-١٢ (إضافة فقرة)**

٥-١٢ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عما يلي:

i. الإفصاح عن الدخل من التمويل أو دخل الفوائد الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل من التمويل أو دخل الفوائد. ويجب أن تفصح المنشأة عن دخل الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أيا كان مبلغها.

ii. المكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه المكاسب (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه المكاسب الأخرى.

**سبب الإضافة:**

أضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٥-١١ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الدخل المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع الدخل والمكاسب المختلفة المعروضة في قائمة الدخل.

**٥-١٣ (إضافة فقرة)**

٥-١٣ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، المرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أيا كان مبلغها.

**سبب الإضافة:**

أضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ٥- ١٢ المضافة أعلاه لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية.

**القسم رقم ٧: قائمة التدفقات النقدية:**

**٧-٤ (إضافة)**

٧-٤ ...

(أ) ...

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو الزكاة، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

...

**سبب الإضافة:**

أُضيفت الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة، لأنها من ضمن ما تدفعه الشركات السعودية.

٧-٢٢ (إضافة فقرة)

٧-٢٢ يجب أن تفصح المنشأة عن مبالغ الفوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة وفقاً لطبيعة كل تمويل أو استثمار مرتبط بها ما لم يكن تم الإفصاح عن ذلك في مكان آخر في القوائم المالية.

**سبب الإضافة:**

أضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة ٧-٢١ لاشتراط إفصاح إضافي حول تفاصيل فوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة بحسب طبيعة التمويل أو الاستثمار الناشئة عنه، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستفيدين الذي لديهم اهتمام بشرعية معاملات المنشأة.

**القسم رقم ١٦: العقارات الاستثمارية**

**١٦- ٧أ (إضافة فقرة)**

١٦- ٧أ لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل مقيِّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

**سبب الإضافة:**

أضيفت إلى القسم رقم ١٦ فقرة برقم (١٦- ٧أ)، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيِّم مستقل ومؤهل. وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة.

**القسم رقم ١٧: العقارات، والآلات والمعدات**

**١٧-١٥هـ (إضافة فقرة)**

١٧-١٥هـ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فيجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

**سبب الإضافة:**

أضيفت إلى القسم رقم ١٧ فقرة برقم (١٧- ١٥هـ) لاشتراط أن يتم استخدام خدمات مقيِّم مؤهل ومستقل إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات. وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة.

# الباب الثاني

# المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

# القسم رقم ١

# "المنشآت الصغيرة والمتوسطة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١ "المنشآت الصغيرة والمتوسطة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

## القسم ١

## المنشآت الصغيرة والمتوسطة

### النطاق المقصود لهذا المعيار

١.١ تم وضع هذا المعيار للاستخدام من قبل **المنشآت الصغيرة والمتوسطة**. ويوضح هذا القسم خصائص هذه المنشآت.

### توصيف المنشآت الصغيرة والمتوسطة

٢.١ المنشآت الصغيرة والمتوسطة هي تلك المنشآت التي:

(أ) لا تخضع للمساءلة العامة،

(ب) تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين.

ومن أمثلة هؤلاء المستخدمين الخارجيين الملاك الذين لا يشاركون في إدارة العمل، والدائنون الحاليون والمحتملون، ووكالات التصنيف الائتماني.

٣.١ **تخضع المنشأة للمساءلة العامة إذا:**

(أ) كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بها يتم تداولها في سوق عامة أو كانت هذه المنشأة بصدد إصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عامة (سوق وطنية أو أجنبية لتداول الأوراق المالية أو للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو

(ب) كانت تحتفظ بأصول بصفتها أمين استثمار لقطاع عريض من الأطراف الخارجية، كأحد أنشطتها الرئيسية (يستوفي هذا الضابط الثاني معظم البنوك، والاتحادات الائتمانية، وشركات التأمين، والسماسرة/المتعاملين في الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار، وبنوك الاستثمار).

٤.١ قد تحتفظ بعض المنشآت أيضاً بأصول بصفتها أمين استثمار لقطاع عريض من الأطراف الخارجية بسبب قيام هذه المنشآت بحفظ وإدارة موارد مالية عهد بها إليها عملاءٌ أو زبائنٌ أو أعضاءٌ لا يشاركون في إدارة المنشأة. ومع ذلك، فإذا قامت هذه المنشآت بهذه الأعمال لأسباب تتصل بصورة عرضية فقط بنشاط عملها الرئيسي (كما هو الحال على سبيل المثال في وكلاء السفر أو وكلاء العقارات، والمدارس، والمؤسسات الخيرية، والمنشآت التعاونية التي تطلب اشتراكات عضوية رمزية من أعضائها، والبائعين الذين يتلقون مبالغ مقدماً قبل تسليم السلع أو الخدمات مثل شركات المرافق العامة)، فإن ذلك لا يجعلها خاضعة للمساءلة العامة.

٥.١ إذا استخدمت المنشأة التي تخضع للمساءلة العامة هذا المعيار، فإنه لا يجوز لها وصف قوائمها المالية بأنها قد أُعدت وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، حتى ولو كانت الأنظمة أو اللوائح التنظيمية في دولتها تتطلب أو تسمح باستخدام هذا المعيار من قبل المنشآت الخاضعة للمساءلة العامة.

٦.١ بالنسبة **للمنشأة التابعة التي تستخدم منشأتها الأم المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة**، أو المنشأة التابعة

التي تُعد جزءاً من **مجموعة** تعد قوائم مالية موحدة تستخدم فيها المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة، فإنها لا تُمنع من استخدام هذا المعيار في إعداد القوائم المالية الخاصة بها إذا كانت هذه المنشأة التابعة في حد ذاتها غير خاضعة للمساءلة العامة. وإذا تم وصف القوائم المالية لهذه المنشأة التابعة بأنها مُعدَّة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فيجب أن تكون هذه القوائم المالية ملتزمة بجميع الأحكام الواردة في هذا المعيار.

٧.١ تُقيِّم المنشأة الأم (بما في ذلك المنشأة الأم النهائية أو أية منشأة أُمٍّ وسيطة) أهليتها لاستخدام هذا المعيار في **قوائمها المالية المنفصلة** على أساس وضعها الخاص دون الأخذ في الحسبان ما إذا كانت منشآت المجموعة الأخرى أو المجموعة ككل خاضعة للمساءلة العامة. وإذا كانت المنشأة الأم نفسها ليست خاضعة للمساءلة العامة، فيمكن أن تعرض قوائمها المالية المنفصلة وفقاً لهذا المعيار (انظر القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة")، حتى ولو كانت تعرض **قوائمها المالية الموحدة** وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو وفقاً لمجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل معايير المحاسبة الوطنية. ويجب التمييز بوضوح بين أي قوائم مالية مُعدَّة وفقاً لهذا المعيار والقوائم المالية المُعدَّة وفقاً لمتطلبات أخرى.

 

# القسم رقم ٢

# "المفاهيم والمبادئ السائدة"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢ "المفاهيم والمبادئ السائدة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

# القسم ٢

## المفاهيم والمبادئ السائدة

### نطاق هذا القسم

١.٢ يوضح هذا القسم هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة والخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مفيدة. ويوضح أيضاً المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تستند إليها القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

### هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

٢.٢ تهدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة أو المتوسطة إلى توفير معلومات عن المركز المالي للمنشأة وعن أدائها وتدفقاتها النقدية، بحيث تفيد هذه المعلومات في القرارات الاقتصادية التي يتخذها قطاع واسع من مستخدمي القوائم المالية الذين ليسوا في وضع يمكنهم من طلب الحصول على تقارير مُعدَّة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

٣.٢ تظهر القوائم المالية أيضاً نتائج قيام الإدارة بمسؤولياتها عن رعاية الموارد التي عُهد بها إليها.

### الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في القوائم المالية

#### القابلية للفهم

٤.٢ يجب أن تُعرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة تجعلها مفهومة من قبل المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة معقولة بالمحاسبة وبالأنشطة التجارية والاقتصادية والذين لديهم الرغبة في دراسة المعلومات مع بذل قدر معقول من العناية. ومع ذلك، فإن ضرورة أن تكون المعلومات قابلة للفهم لا تجيز إغفال ذكر المعلومات الملائمة على أساس أنه قد يكون من الصعب جداً فهمها على بعض المستخدمين.

#### الملاءمة

٥.٢ يجب أن تكون المعلومات المُوفرة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات. وتتصف المعلومات بالملاءمة عندما تكون قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقويم الأحداث السابقة أو الحالية أو المستقبلية أو في تأكيد أو تصحيح تقويماتهم السابقة.

#### الأهمية النسبية

٦.٢ تكون المعلومات ذات أهمية نسبية –وبالتالي ملائمة– إذا كان من الممكن أن يؤثر إغفال ذكرها أو تحريفها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الإغفال أو التحريف الذي يتم الحكم عليه في ظل الظروف المحيطة به. ومع ذلك، فإنه من غير المناسب الخروج بشكل لا يُعد ذا أهمية نسبية عن "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة"، أو ترك مثل هذا الخروج دون تصحيح، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو لأدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

#### إمكانية الاعتماد

٧.٢ يجب أن تتصف المعلومات المُوفرة في القوائم المالية بأنه يمكن الاعتماد عليها. ويمكن الاعتماد على المعلومات إذا كانت خالية من الخطأ ذي الأهمية النسبية ومن التحيز، وإذا كانت تعبر بصدق عمّا تستهدف التعبير عنه أو عمّا يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها تعبر عنه. ولا تعد القوائم المالية خالية من التحيز (بعبارة أخرى، لا تكون محايدة) إذا كان يُقصد منها أن تؤثر في عملية اتخاذ قرار أو حكم، سواءً عن طريق انتقاء المعلومات أو عرضها، من أجل تحقيق نتيجة أو محصلة

محددة سلفاً.

**تغليب الجوهر على الشكل**

٨٠٢ ينبغي أن تتم المحاسبة عن المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وعرضها وفقاً لجوهرها وليس فقط شكلها القانوني. ويعزز هذا من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

**الحيطة**

٩٠٢ يتم الإقرار بوجود حالات عدم التأكد التي تحيط حتماً بالعديد من الأحداث والظروف عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها وعن طريق توخي الحيطة في إعداد القوائم المالية. ويقصد بالحيطة توخي درجة من الحذر عند ممارسة الاجتهادات اللازمة لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم التأكد، وذلك بما لا يؤدي إلى المبالغة في الأصول أو الدخل أو إلى الانتقاص من الالتزامات أو المصروفات. ومع ذلك، فإن توخي الحيطة لا يجيز الانتقاص المتعمد من الأصول أو الدخل، أو المبالغة المتعمدة في الالتزامات أو المصروفات. وباختصار، فإن الحيطة لا تجيز التحيز.

**الاكتمال**

١٠٠٢ لكي يمكن الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية، يجب أن تكون المعلومات كاملة في حدود الأهمية النسبية والتكلفة. ويمكن أن يتسبب الإغفال في جعل المعلومات مزيفة أو مضللة ومن ثمّ لا يمكن الاعتماد عليها وتصبح معيبة من حيث ملاءمتها.

**القابلية للمقارنة**

١١٠٢ يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة على طول الوقت لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها. ويجب أيضاً أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة لتقويم مركزها المالي النسبي وأدائها النسبي وتدفقاتها النقدية النسبية. ولذلك، يجب قياس وإظهار التأثيرات المالية للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة بطريقة متسقة في جميع أجزاء المنشأة وعلى مدار الوقت لتلك المنشأة، وبطريقة متسقة بين المنشآت المختلفة. وإضافة لذلك، يجب إطلاع المستخدمين على السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وعلى أي تغييرات في تلك السياسات وعلى تأثيرات تلك التغييرات.

**توفر المعلومات في الوقت المناسب**

١٢٠٢ لكي تكون المعلومات المالية ملائمة، يجب أن تكون قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين. وينطوي مفهوم توفر المعلومات في الوقت المناسب على توفير المعلومات ضمن الإطار الزمني للقرار. فإذا كان هناك تأخير غير مبرر في التقرير عن المعلومات فإنها قد تفقد ملاءمتها. وقد تحتاج الإدارة إلى الموازنة بين المزايا النسبية لإعداد التقرير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها. وعند تحقيق الموازنة بين الملاءمة وإمكانية الاعتماد، يكون العامل الأساسي الذي يؤخذ في الحسبان هو الطريقة الأفضل لتلبية احتياجات المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

**الموازنة بين المنفعة والتكلفة**

١٣٠٢ يجب أن تكون المنافع المستمدة من المعلومات أكبر من تكلفة توفيرها. ويُعد تقويم المنافع والتكاليف عملية تخضع للاجتهاد الشخصي إلى حد كبير. وعلاوة على ذلك، ليس بالضرورة أن يكون من يتحمل التكاليف هم أولئك المستخدمون الذين يتمتعون بالمنافع، وغالباً ما يتمتع قطاع واسع من المستخدمين الخارجيين بالمنافع العائدة من المعلومات.

١٤٠٢ تساعد المعلومات الواردة في التقرير المالي مقدمي رؤوس الأموال في اتخاذ قرارات أفضل، وينتج عن هذا زيادة الكفاءة التي تعمل بها أسواق رأس المال وانخفاض تكلفة رأس المال للاقتصاد ككل. وتحظى المنشآت نفسها أيضاً بمنافع من بينها تحسين فرص وصولها إلى أسواق رأس المال والتأثير الإيجابي على علاقاتها العامة وربما انخفاض تكاليف رأس المال. وقد تشمل المنافع أيضاً تحسين القرارات الإدارية التي يتم اتخاذها لأن المعلومات المالية المستخدمة داخلياً غالباً ما تكون مستندة -ولو بشكل جزئي- إلى المعلومات المعدة لأغراض التقرير المالي ذي الغرض العام.

**تكلفة أو جهد لا مبرر لهما**

١٤٠٢أ يمنح هذا المعيار إعفاءً من تطبيق بعض متطلباته بسبب "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما". ولا يجوز أن يُستخدم هذا الإعفاء للمتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار.

١٤٠٢ب إن النظر فيما إذا كان تحديد المعلومات اللازمة للوفاء بمتطلب ما أو الحصول عليها ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما يعتمد على الظروف الخاصة بالمنشأة وعلى اجتهادات الإدارة فيما يتعلق بالتكاليف والمنافع من تطبيق ذلك المتطلب. ويتطلب هذا الاجتهاد النظر في الكيفية التي يمكن أن تتأثر بها القرارات الاقتصادية لمن يتوقع أن يقوموا باستخدام القوائم المالية بسبب عدم حصولهم على تلك المعلومات. وينطوي تطبيق متطلب ما على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما من جانب المنشأة الصغيرة أو المتوسطة إذا كانت التكلفة الإضافية (على سبيل المثال أتعاب المقيّمين) أو الجهد الإضافي (على سبيل المثال الجهد من قبل الموظفين) يتجاوز بشكل كبير المنافع التي سيحصل عليها من يتوقع أن يقوموا باستخدام القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في حال حصولهم على تلك المعلومات. ويشكِّل تقييم التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما من جانب المنشآت الصغيرة والمتوسطة وفقاً لهذا المعيار عادةً صعوبة أقل من تقييم التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما من جانب المنشأة الخاضعة للمساءلة العامة بسبب أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة ليست مساءلة أمام عموم أصحاب المصلحة.

١٤٠٢ج يجب أن يعتمد تقييم ما إذا كان متطلب ما ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في الإثبات الأولي في القوائم المالية على معلومات عن تكاليف ومنافع المتطلب في وقت الإثبات الأولي، على سبيل المثال في تاريخ المعاملة. وفي حالة انطباق إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" بعد الإثبات الأولي، على سبيل المثال لقياس لاحق لبند ما، فينبغي إجراء تقييم جديد للتكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما في ذلك التاريخ اللاحق على أساس المعلومات المتاحة في ذلك التاريخ.

١٤٠٢د باستثناء إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" الوارد في الفقرة ١٥٠١٩، والذي تشمله متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٢٥٠١٩، فإنه كلما استخدمت المنشأة إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما"، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب التي تجعل تطبيق المتطلب ينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

## المركز المالي

١٥٠٢ المركز المالي للمنشأة هو العلاقة بين أصولها والتزاماتها **وحقوق ملكيتها** كما هي في تاريخ محدد وكما هي معروضة في **قائمة المركز المالي**. وتُعرَّف هذه العناصر كما يلي:

(أ) الأصل هو مورد تُسيطر عليه المنشأة نتيجةً لأحداث ماضية، ويُتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

(ب) الالتزام هو واجب حالي على المنشأة ناشئٌ عن أحداث ماضية، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية.

(ج) **حقوق الملكية** هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

١٦.٢ قد لا يتم إثبات بعض البنود التي ينطبق عليها تعريف الأصل أو الالتزام على أنها أصول أو التزامات في قائمة المركز المالي بسبب عدم استيفائها لضوابط الإثبات الواردة في الفقرات ٢٧.٢ - ٣٢.٢. وعلى وجه التحديد، يجب أن يكون التوقع بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستتدفق إلى المنشأة أو منها مؤكداً بشكل كافٍ لاستيفاء ضابط الاحتمال قبل أن يتم إثبات أصل أو التزام.

**الأصول**

١٧.٢ تتمثل المنفعة الاقتصادية المستقبلية لأصل ما في قدرته على المساهمة، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، في تدفق النقد ومُعادِلات النقد إلى المنشأة. وربما تتحقق تلك التدفقات النقدية من استخدام الأصل أو من استبعاده.

١٨.٢ كثير من الأصول لها شكل مادي، على سبيل المثال العقارات والآلات والمعدات. ومع ذلك، لا يعد الشكل المادي أمراً أساسياً لوجود الأصل، فبعض الأصول تكون غير ملموسة.

١٩.٢ عند تحديد وجود أصل ما، لا يُعدّ حق التملك أمراً أساسياً. ولذلك، فإن العقار المحتفظ به بموجب عقد إيجار، على سبيل المثال، يعد أصلاً إذا كانت المنشأة تسيطر على المنافع المتوقع أن تتدفق من العقار.

**الالتزامات**

٢٠.٢ إحدى الخصائص الأساسية للالتزام هي أن يكون على المنشأة واجب حالي يلزمها بالعمل أو التصرف بطريقة معينة. والواجب إمّا أن يكون واجباً نظامياً أو واجباً ضمنياً. ويُعد الواجب النظامي واجب النفاذ نظاماً نتيجة لعقد ملزم أو لمتطلب نظامي. والواجب الضمني هو واجب ينشأ عن تصرفات المنشأة عندما:

(أ) تكون المنشأة قد أوحت لأطراف أخرى، من واقع ممارسة سابقة ذات نمط ثابت أو من واقع سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛

(ب) ونتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً وجيهاً لدى تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تفي بتلك المسؤوليات.

٢١.٢ تنطوي تسوية الواجب الحالي عادة على دفع نقد، أو نقل أصول أخرى، أو تقديم خدمات، أو استبدال ذلك الواجب بواجب آخر، أو تحويل الواجب إلى حقوق ملكية. ويمكن أيضاً إطفاء الواجب من خلال وسائل أخرى، مثل تنازل الدائن عن حقوقه أو فقدانه لها.

**حقوق الملكية**

٢٢.٢ حقوق الملكية هي المتبقي من الأصول المثبتة بعد طرح الالتزامات المثبتة. ويمكن تصنيفها بمزيد من التفصيل في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، في المنشآت ذات الشخصية الاعتبارية، قد تشمل التصنيفات الفرعية الأموال المساهم بها من قبل المساهمين، والأرباح المبقاة، وبنود الدخل الشامل الآخر المثبتة على أنها مكون منفصل لحقوق الملكية. ولا يحدد هذا المعيار كيف يمكن نقل المبالغ بين مكونات حقوق الملكية ولا وقت ذلك النقل ولا إمكانية حدوثه.

## الأداء

٢٣.٢ الأداء هو العلاقة بين دخل المنشأة ومصروفاتها خلال فترة التقرير. ويسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بعرض الأداء في قائمة مالية واحدة (قائمة الدخل الشامل) أو في قائمتين ماليتين (قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل). وكثيراً

ما يتم استخدام "مجموع الدخل الشامل" و"الربح أو الخسارة" على أنهما مقاييس للأداء أو على أنهما الأساس لمقاييس أخرى، مثل العائد على الاستثمار أو ربحية السهم. ويُعرَّف الدخل والمصروفات كما يلي:

(أ) الدخل هو زيادات في المنافع الاقتصادية خلال فترة التقرير في شكل تدفقات داخلة، أو زيادات في الأصول، أو نقصان في الالتزامات، مما يؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات المقدمة من الملاك.

(ب) المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال فترة التقرير في شكل تدفقات خارجة، أو نقصان في الأصول، أو تحمل التزامات، مما يؤدي إلى نقصان في حقوق الملكية، بخلاف النقصان المتعلق بالتوزيعات التي تتم على الملاك.

٢٤.٢ ينتج إثبات الدخل والمصروفات مباشرة من إثبات وقياس الأصول والالتزامات. وستتم مناقشة ضوابط إثبات الدخل والمصروفات في الفقرات ٢٧.٢ - ٣٢.٢.

### الدخل

٢٥.٢ يشمل تعريف الدخل كلاً من **الإيراد والمكاسب**:

(أ) الإيراد هو الدخل الذي ينشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة ويُشار إليه بمجموعة متنوعة من الأسماء، من بينها المبيعات والأتعاب والفائدة وتوزيعات الأرباح وعوائد حقوق الملكية الفكرية والإيجار.

(ب) المكاسب هي البنود الأخرى التي ينطبق عليها تعريف الدخل ولكنها لا تعد إيراداً. وعندما تُثبت المكاسب في قائمة الدخل الشامل، فعادةً ما يتم إظهارها بشكل منفصل، لأن معرفتها تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

### المصروفات

٢٦.٢ يشمل تعريف المصروفات الخسائر، إضافة إلى تلك المصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة.

(أ) المصروفات التي تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة تشمل، على سبيل المثال، تكلفة المبيعات والأجور والإهلاك. وهي تأخذ عادةً شكل تدفق خارج، أو استنفاد للأصول مثل النقد ومعادِلات النقد أو المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

(ب) الخسائر هي البنود الأخرى التي ينطبق عليها تعريف المصروفات وقد تنشأ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة. وعند إثبات الخسائر في قائمة الدخل الشامل، فعادةً ما يتم عرضها بشكل منفصل، لأن معرفتها تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

## إثبات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات

٢٧.٢ الإثبات هو آلية إدراج بند في القوائم المالية، ينطبق عليه تعريف الأصل أو الالتزام أو الدخل أو المصروف ويستوفي الضابطين الآتيين:

(أ) أن يكون **من المرجح** أن تتدفق إلى المنشأة، أو تتدفق منها، أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند.

(ب) أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢٨.٢ لا يمكن الاستعاضة عن عدم إثبات بند يستوفي هذين الضابطين بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، ولا بالإيضاحات أو المواد التفسيرية.

### احتمال المنفعة الاقتصادية المستقبلية

٢٩.٢ يُستخدم مفهوم الاحتمال في ضابط الإثبات الأول للإشارة إلى درجة عدم التأكد من أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة أو منها. ويتم إجراء تقييمات لدرجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الأدلة المتعلقة بالظروف في نهاية فترة التقرير والمتاحة وقت إعداد القوائم المالية. وتُجرى تلك التقييمات بشكل فردي للبنود التي لها أهمية بمفردها، ولكل مجموعة تضم عدداً كبيراً من البنود التي ليست لها أهمية بمفردها.

### إمكانية الاعتماد على القياس

٣٠.٢ الضابط الثاني لإثبات بند ما هو أن تكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي العديد من الحالات، تكون تكلفة أو قيمة البند معلومة. وفي حالات أخرى، يجب تقديرها. ويُعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية، ولا يُقلل من إمكانية الاعتماد عليها. وعندما لا يمكن إجراء تقدير معقول، فلا يتم إثبات البند في القوائم المالية.

٣١.٢ أي بند لا يستوفي ضابطي الإثبات قد يصبح مؤهلاً للإثبات في تاريخ تالٍ نتيجة للظروف أو الأحداث اللاحقة.

٣٢.٢ البند الذي لا يستوفي ضابطي الإثبات، قد يستحق مع ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو المواد التفسيرية أو الجداول الملحقة بالقوائم المالية. ويكون هذا الإجراء مناسباً عندما تكون لمعرفة البند أهمية في قيام مستخدمي القوائم المالية بتقويم المركز المالي للمنشأة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي.

## قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات

٣٣.٢ القياس هو آلية تحديد المبالغ النقدية التي تقيس بها المنشأة الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات في قوائمها المالية. وينطوي القياس على اختيار أساس للقياس. ويحدد هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أسس القياس التي يجب على المنشأة أن تستخدمها لأنواع عديدة من الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات.

٣٤.٢ يوجد أساسان شائعان للقياس هما التكلفة التاريخية **والقيمة العادلة**:

(أ) التكلفة التاريخية للأصول هي مبلغ النقد المدفوع أو معادِلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للعوض المُقدم لاقتناء الأصل في تاريخ اقتنائه. والتكلفة التاريخية للالتزامات هي مبلغ المتحصلات من النقد المستلم أو مُعادِلات النقد المُستلمة أو القيمة العادلة للأصول غير النقدية المُستلمة في مقابل الواجب في وقت تحمله، أو في بعض الحالات (على سبيل المثال، ضريبة الدخل) مبالغ النقد أو مُعادِلات النقد المتوقع أن تُدفع لتسوية الالتزام في السياق العادي للأعمال. والتكلفة التاريخية المطفأة هي التكلفة التاريخية للأصل أو الالتزام مضافاً إليها أو مطروحاً منها ذلك الجزء من تكلفته التاريخية المُثبت سابقاً على أنه مصروف أو دخل.

(ب) القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل، أو تسوية التزام، بين أطراف لديهم المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة. ويجب تطبيق الإرشادات الواردة في الفقرات ١١.٢٧-١١.٣٢ في الحالات التي يلزم أو يُسمح فيها بالقياس بالقيمة العادلة.

## مبادئ الإثبات والقياس السائدة

٣٥٫٢ تستند متطلبات إثبات وقياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الواردة في هذا المعيار إلى المبادئ السائدة المستمدة من المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة. وفي حال عدم وجود أي متطلب في هذا المعيار ينطبق تحديداً على معاملة أو على حدث أو ظرف آخر، فإن الفقرة ٤٫١٠ توفر دليلاً إرشادياً للاجتهاد، كما تضع الفقرة ٥٫١٠ تسلسلاً هرمياً يجب على المنشأة اتباعه عندما تقرر السياسة المحاسبية المناسبة في ظل الظروف القائمة. ويتطلب المستوى الثاني من ذلك التسلسل الهرمي من المنشأة أن تنظر إلى التعريفات وضوابط الإثبات ومفاهيم قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والمبادئ السائدة الموضحة في هذا القسم.

## أساس الاستحقاق

٣٦٫٢ يجب على المنشأة أن تعد قوائمها المالية باستخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق، باستثناء المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية. وطبقاً لأساس الاستحقاق، تُثبت البنود على أنها أصول أو التزامات أو حقوق ملكية أو دخل أو مصروفات عندما ينطبق عليها تعريفات تلك البنود وعندما تستوفي ضوابط إثباتها.

## الإثبات في القوائم المالية

### الأصول

٣٧٫٢ يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً في قائمة المركز المالي عندما يكون من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة، وعندما يكون للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. ولا يُثبت أصل في قائمة المركز المالي عندما يتم تحمل نفقة من غير المرجح أن تتدفق منها منافع اقتصادية للمنشأة بعد فترة التقرير الحالية. وبدلاً من إثبات الأصل، فإنه ينتج عن مثل هذه المعاملة إثبات مصروف في قائمة الدخل الشامل (أو في قائمة الدخل، في حال عرضها).

٣٨٫٢ لا يجوز للمنشأة أن تثبت **أصلاً محتملاً** على أنه أصل. ومع ذلك، فعندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة في حكم المؤكد، فعندئذٍ لا يُعد الأصل ذي الصلة أصلاً محتملاً، ويكون من المناسب إثباته.

### الالتزامات

٣٩٫٢ يجب على المنشأة أن تثبت في قائمة المركز المالي التزاماً عندما:

(أ) يكون على المنشأة واجب في نهاية فترة التقرير نتيجة لحدث سابق،

(ب) يكون من المرجح أن تتم مطالبة المنشأة بنقل موارد تنطوي على منافع اقتصادية عند التسوية،

(ج) يمكن قياس مبلغ التسوية بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٤٠٫٢ **الالتزام المحتمل** هو إمّا واجب متوقع ولكنه غير مؤكد أو واجب حالي لم يتم إثباته لأنه لم يستوف أحد أو كلا الشرطين (ب) و(ج) الواردين في الفقرة ٣٩٫٢. ولا يجوز للمنشأة أن تثبت التزاماً محتملاً على أنه التزام، باستثناء الالتزامات المحتملة على الأعمال المستحوذ عليها في عملية **تجميع أعمال** (انظر القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة").

### الدخل

٤١٫٢ ينتج إثبات الدخل بشكل مباشر من إثبات وقياس الأصول والالتزامات. ويجب على المنشأة أن تثبت دخلاً في قائمة الدخل

الشامل (أو قائمة الدخل، في حال عرضها) عندما تنشأ زيادة، يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بزيادة في أصل أو نقص في التزام.

### المصروفات

٤٢.٢ ينتج إثبات المصروفات بشكل مباشر من إثبات وقياس الأصول والالتزامات. ويجب على المنشأة أن تثبت مصروفات في قائمة الدخل الشامل (أو قائمة الدخل، في حال عرضها) عندما ينشأ نقص، يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بنقص في أصل أو زيادة في التزام.

### مجموع الدخل الشامل والربح أو الخسارة

٤٣.٢ مجموع الدخل الشامل هو الفرق الحسابي بين الدخل والمصروفات. ولا يعد هذا المجموع عنصراً مستقلاً في القوائم المالية، ولا حاجة لتحديد مبدأ إثبات مستقل له.

٤٤.٢ الربح أو الخسارة هو الفرق الحسابي بين الدخل والمصروفات بخلاف تلك البنود من الدخل والمصروفات التي يصنفها هذا المعيار الدولي للتقرير المالي على أنها بنود للدخل الشامل الآخر. ولا يعد الربح أو الخسارة عنصراً مستقلاً في القوائم المالية، ولا حاجة لتحديد مبدأ إثبات مستقل له.

٤٥.٢ لا يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بإثبات بنود في قائمة المركز المالي لا ينطبق عليها تعريف الأصول أو تعريف الالتزامات بغض النظر عمّا إذا كانت ناتجة عن تطبيق المفهوم الذي تشيع الإشارة إليه بلفظ "مفهوم المقابلة" لقياس الربح أو الخسارة.

## القياس عند الإثبات الأولي

٤٦.٢ عند الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الأصول والالتزامات بالتكلفة التاريخية ما لم يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي قياساً أولياً على أساس آخر مثل القيمة العادلة.

## القياس اللاحق

### الأصول المالية والالتزامات المالية

٤٧.٢ يجب على المنشأة أن تقيس **الأصول المالية** الأساسية **والالتزامات المالية** الأساسية، الوارد تعريفها في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية"، بالتكلفة المطفأة مطروحاً منها **الهبوط في القيمة** باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية أو الأسهم الممتازة غير القابلة للرد التي **يتم تداولها في سوق عامة** أو التي يمكن بطريقة أخرى قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، حيث تُقاس بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

٤٨.٢ بشكل عام، تقيس المنشأة جميع الأصول المالية والالتزامات المالية الأخرى بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يتطلب هذا المعيار أو يسمح بالقياس على أساس آخر مثل التكلفة أو التكلفة المطفأة.

### الأصول غير المالية

٤٩.٢ معظم الأصول غير المالية التي أثبتتها المنشأة أولياً بالتكلفة التاريخية تُقاس لاحقاً على أسس أخرى. فعلى سبيل المثال:

(أ) تقيس المنشأة العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وهبوط متراكم أو بالمبلغ القابل للاسترداد (نموذج التكلفة) أيهما أقل، أو تقيسها بالمبلغ المعاد تقويمه أو بالمبلغ القابل للاسترداد (نموذج إعادة التقويم) أيهما أقل.

(ب) تقيس المنشأة المخزون بالتكلفة أو بسعر البيع مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع، أيهما أقل.

(ج) تثبت المنشأة خسائر الهبوط في القيمة فيما يتعلق بالأصول غير المالية المستخدمة أو المحتفظ بها لغرض البيع.

ويُقصد من قياس الأصول بتلك المبالغ الأقل ضمان ألا يُقاس أصل بمبلغ أكبر من ذلك الذي تتوقع المنشأة أن تسترده من بيع أو استخدام ذلك الأصل.

٥٠.٢ يسمح هذا المعيار الدولي للتقرير المالي، أو يتطلب، قياس الأنواع التالية من الأصول غير المالية بالقيمة العادلة:

(أ) الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة (انظر الفقرات ١٠.١٤ و٩.١٥ على الترتيب).

(ب) **العقارات الاستثمارية** التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة (انظر الفقرة ٧.١٦).

(ج) الأصول الزراعية (الأصول الحيوية والمنتجات الزراعية عند الحصاد) التي تقيسها المنشأة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة (انظر الفقرة ٢.٣٤).

(د) العقارات والآلات والمعدات التي تقيسها المنشأة وفقاً لنموذج إعادة التقويم (انظر الفقرة ١٥.١٧ب).

### الالتزامات الأخرى بخلاف الالتزامات المالية

٥١.٢ تُقاس معظم الالتزامات الأخرى بخلاف الالتزامات المالية باستخدام أفضل تقدير للمبلغ الذي سيكون مطلوباً لتسوية الالتزام في تاريخ التقرير.

## المقاصة

٥٢.٢ لا يجوز للمنشأة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصروفات، ما لم تكن مطالبة، أو مسموحاً لها، بذلك بموجب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي.

(أ) قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقويم لا يُعد مقاصة. ومثال ذلك، مخصصات تقادم المخزون ومخصصات المبالغ المستحقة غير القابلة للتحصيل.

(ب) إذا كانت الأنشطة التشغيلية العادية للمنشأة لا تتضمن بيع وشراء أصول غير متداولة، بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية، فحينئذٍ تقوم المنشأة بالتقرير عن المكاسب والخسائر الناتجة من استبعاد مثل تلك الأصول بطرح **المبلغ الدفتري** للأصل ومصروفات البيع المتعلقة به من المتحصلات الناتجة من الاستبعاد.

# القسم رقم ٣

# "عرض القوائم المالية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣ "عرض القوائم المالية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:**

**التعديلات المدخلة على الفقرات:**

**٢٥.٣ (تعديل)**

٣-٢٥ لا يتناول هذا المعيار عرض المعلومات المتعلقة بقطاعات عمل المنشأة، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويجب على المنشأة التي تقوم بمثل هذه الإفصاحات ~~أن تصف أساس إعداد وعرض المعلومات~~ اتباع المعايير الدولية ذات العلاقة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

**سبب التعديل:**

تم اشتراط قيام المنشآت الصغيرة والمتوسطة بتطبيق المعايير الدولية المعتمدة عندما تقرر منشأة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقطاعات عمل المنشأة أو ربحية السهم. وتمت إضافة هذا المتطلب لتحقيق المقارنة بين الإفصاحات في هذا الخصوص.

## القسم ٣

## عرض القوائم المالية

### نطاق هذا القسم

١.٣ يوضح هذا القسم العرض العادل للقوائم المالية، وما يتطلبه الالتزام بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة"، وما هي المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

### العرض العادل

٢.٣ يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل التعبير الصادق عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، وفقاً لتعريفات وضوابط إثبات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات الموضحة في القسم ٢ "المفاهيم والمبادئ السائدة".

(أ) يفترض أن ينتج عن تطبيق "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة"، مع تقديم إفصاحات إضافية عند الضرورة، قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

(ب) كما هو مُوضح في الفقرة ٥,١، لا ينتج عن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بواسطة منشأة تخضع للمساءلة العامة عرض عادل وفقاً لهذا المعيار.

تُعد الإفصاحات الإضافية المشار إليها في الفقرة (أ) ضرورية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في هذا المعيار غير كافٍ لتمكين المستخدمين من فهم أثر أنواع خاصة من المعاملات والأحداث الأخرى والظروف على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

### الالتزام بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة"

٣.٣ يجب على المنشأة التي تلتزم قوائمها المالية بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة" أن تقدم إفادة واضحة وخالية من التحفظ عن مثل هذا الالتزام في الإيضاحات. ولا يجوز أن تُوصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة" ما لم تكن ملتزمة بجميع متطلبات هذا المعيار.

٤.٣ في الحالات النادرة للغاية التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بأحد المتطلبات الواردة في هذا المعيار سيكون مضللاً بشكل كبير إلى حد أنه سيتعارض مع **هدف القوائم المالية** للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المُحدد في القسم ٢، يجب على المنشأة أن تخرج عن ذلك المتطلب بالطريقة الموضحة في الفقرة ٥.٣ ما لم يمنع الإطار التنظيمي ذو الصلة مثل هذا الخروج.

٥.٣ في حالة خروج المنشأة عن أحد المتطلبات الواردة في هذا المعيار وفقاً للفقرة ٤.٣ ، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) أن الإدارة قد خلصت إلى أن القوائم المالية تعبر بشكل عادل عن المركز المالي للمنشأة وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

(ب) أنها قد التزمت بـ "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة" باستثناء أنها قد خرجت عن متطلب معين لتحقيق العرض العادل.

(ج) طبيعة الخروج، بما في ذلك المعالجة التي كان يتطلبها "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة"، والسبب الذي كان سيجعل هذه المعالجة مضللة للغاية في ظل الظروف القائمة، مما يجعلها تتعارض مع هدف القوائم المالية الموضح في القسم ٢، والمعالجة البديلة المطبقة.

٦.٣ عند خروج المنشأة عن أحد متطلبات هذا المعيار في فترة سابقة، ويكون لذلك الخروج تأثير على المبالغ المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب على المنشأة أن تقدم الإفصاحات الموضحة في الفقرة ٥.٣ (ج).

٧.٣ في الحالات النادرة للغاية التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بأحد المتطلبات الواردة في هذا المعيار سيكون مضللاً بشكل كبير إلى حد أنه سيتعارض مع هدف القوائم المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الموضح في القسم ٢، لكن الإطار التنظيمي ذي الصلة يمنع الخروج عن المتطلب، فيجب على المنشأة أن تحد قدر الإمكان من الجوانب المضللة المتصورة للالتزام، وذلك بالإفصاح عمّا يلي:

(أ) طبيعة المتطلب الوارد في هذا المعيار، وسبب استنتاج الإدارة أن الالتزام بذلك المتطلب، في ظل الظروف القائمة، سيكون مضللاً بشكل كبير إلى حد أنه سيتعارض مع هدف القوائم المالية الموضح في القسم ٢.

(ب) التعديلات التي تم إدخالها على كل بند في القوائم المالية والتي خلصت الإدارة إلى أنها تُعد ضرورية لتحقيق العرض العادل، وذلك لكل فترة معروضة.

## الاستمرارية

٨.٣ عند إعداد القوائم المالية، يجب على إدارة المنشأة التي تستخدم هذا المعيار أن تُجري تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتُعَد المنشأة منشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك. وعند تقييم ما إذا كان افتراض الاستمرارية يُعد مناسباً، تأخذ الإدارة في الحسبان جميع المعلومات المتوفرة عن المستقبل، الذي يتمثل في فترة لا تقل، على سبيل المثال لا الحصر، عن اثني عشر شهراً من تاريخ التقرير.

٩.٣ عندما تعلم الإدارة، عند إجرائها للتقييم، بحالات عدم تأكد جوهري، متعلقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع الأساس الذي أعدت عليه القوائم المالية، وسبب أن المنشأة لا تُعد منشأة مستمرة.

## دورية التقرير

١٠٠٣ يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة - انظر الفقرة ١٤٠٣ ) سنوياً على الأقل. وفي حالة تغيير نهاية فترة التقرير للمنشأة وعرض القوائم المالية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) تلك الحقيقة

(ب) سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.

(ج) حقيقة أن مبالغ المقارنة المعروضة في القوائم المالية (بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها) ليست قابلة للمقارنة بشكل كامل.

## ثبات طريقة العرض

١١٠٣ يجب على المنشأة أن تحافظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من كل فترة إلى الفترة التي تليها، ما لم:

(أ) يكن من الواضح، بعد حدوث تغير مهم في طبيعة عمليات المنشأة، أو بعد استعراض قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر مناسبة، وذلك بالنظر إلى ضوابط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في القسم ٠١ "السياسات المحاسبية والتقديرات والاخطاء"، أو

(ب) يتطلب هذا المعيار تغييراً في طريقة العرض.

١٢٠٣ في حال تغيير عرض أو تصنيف البنود في القوائم المالية، فيجب على المنشأة أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة، ما لم تكن إعادة التصنيف غير ممكنة عملياً. وعندما تعيد المنشأة تصنيف المبالغ المقارنة، فيجب عليها أن تفصح عمّا يلي:

(أ) طبيعة إعادة التصنيف.

(ب) مبلغ كل بند مُعاد تصنيفه أو كل فئة بنود مُعاد تصنيفها.

(ج) سبب إعادة التصنيف.

١٣٠٣ عندما يكون من غير الممكن عملياً إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على المنشأة أن تفصح عن السبب في ذلك.

## المعلومات المقارنة

١٤٠٣ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات مقارنة من فترة المقارنة السابقة لجميع المبالغ المعروضة في القوائم المالية للفترة الحالية، إلا عندما يسمح هذا المعيار أو يتطلب خلاف ذلك. ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية، إذا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

## الأهمية النسبية والتجميع

١٥٠٣ يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل كل فئة ذات أهمية نسبية من فئات البنود المتشابهة. ويجب على المنشأة أيضاً أن تعرض بشكل منفصل البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة، إلا إذا لم تكن ذات أهمية نسبية.

١٦٠٣ تُعد حالات إغفال ذكر البنود، أو تحريفها ذات أهمية نسبية إذا استطاعت أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الإغفال أو التحريف الذي يتم الحكم عليه في ظل الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند أو طبيعته، أو حجمه وطبيعته معاً، هو العامل الحاسم.

## المجموعة الكاملة من القوائم المالية

١٧٠٣ يجب أن تشتمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على جميع ما يلي:

(أ) قائمة المركز المالي كما في تاريخ التقرير.

(ب) أياً مما يلي:

(١) **قائمة دخل شامل** واحدة لفترة التقرير تعرض جميع بنود الدخل والمصروف المُثبتة خلال الفترة بما في ذلك تلك البنود المُثبتة عند تحديد **الربح أو الخسارة** (والتي تعد مجموعاً فرعياً في قائمة الدخل الشامل) وبنود **الدخل الشامل الآخر**،

(٢) **قائمة منفصلة للدخل** وقائمة منفصلة للدخل الشامل. وإذا اختارت المنشأة أن تعرض كلاً من قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل، فإن قائمة الدخل الشامل تبدأ بالربح أو الخسارة ثم تظهر بنود الدخل الشامل الآخر.

(ج) **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** لفترة التقرير.

(د) **قائمة التدفقات النقدية** لفترة التقرير.

(هـ) الإيضاحات، وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

١٨٠٣ إذا كانت التغيرات الوحيدة في حقوق الملكية خلال الفترات المعروضة لها القوائم المالية ناشئة من الربح أو الخسارة ومن سداد توزيعات الأرباح وتصحيح أخطاء الفترات السابقة والتغييرات في السياسة المحاسبية، فيمكن للمنشأة أن تعرض قائمة واحدة للدخل والأرباح المبقاة بدلاً من قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية (انظر الفقرة ٦,٤).

١٩٠٣ إذا لم يكن لدى المنشأة أي بنود للدخل الشامل الآخر في أي من الفترات المعروضة لها القوائم المالية، فيمكنها أن تعرض فقط قائمة دخل، أو يمكنها أن تعرض قائمة للدخل الشامل يكون البند الأخير فيها بعنوان 'الربح أو الخسارة'.

٢٠٠٣ نظراً لأن الفقرة ٣,١٤ تتطلب عرض مبالغ مقارنة من الفترة السابقة لجميع البنود المعروضة في القوائم المالية، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تعني أنه يجب على المنشأة أن تعرض، كحد أدنى، اثنتين من كل قائمة من القوائم المالية المطلوبة، والإيضاحات المتعلقة بها.

٢١٠٣ يجب على المنشأة أن تعرض كل قائمة مالية، في المجموعة الكاملة من القوائم المالية، بنفس درجة الوضوح.

٢٢٠٣ يجوز للمنشأة استخدام عناوين للقوائم المالية، تختلف عن تلك المستخدمة في هذا المعيار، طالما لم تكن تلك العناوين مضللة.

 

## تحديد القوائم المالية

٢٣.٣ يجب على المنشأة أن تحدد بشكل واضح كل قائمة من القوائم المالية والإيضاحات، وأن تميزها عن المعلومات الأخرى الواردة في نفس الوثيقة. وبالإضافة إلى ذلك، يجب على المنشأة أن تظهر المعلومات الآتية بشكل بارز، وأن تكررها عندما يكون ذلك ضرورياً لفهم المعلومات المعروضة.

(أ) اسم المنشأة المعدة للتقرير، وأي تغيير في هذه المعلومة منذ نهاية فترة التقرير السابقة.

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة بعينها، أو لمجموعة من المنشآت.

(ج) تاريخ نهاية فترة التقرير والفترة التي تغطيها القوائم المالية.

(د) عملة العرض، حسب التعريف الوارد في القسم ٣٠ "ترجمة العملة الاجنبية".

(هـ) مستوى التقريب، إن وجد، المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

٢٤.٣ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي في الإيضاحات:

(أ) مقر المنشأة وشكلها النظامي والبلد الذي تأسست فيه، وعنوان مكتبها المسجل، (أو المكان الرئيسي لمزاولة الأعمال إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل).

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.

## عرض المعلومات غير المطلوبة بموجب هذا المعيار

٢٥.٣ لا يتناول هذا المعيار عرض المعلومات المتعلقة بقطاعات عمل المنشأة، أو ربحية السهم، أو التقارير المالية الأولية من قبل المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويجب على المنشأة التي تقدم مثل هذه الإفصاحات أن تصف أساس إعداد وعرض المعلومات.

 

# القسم رقم ٤

# "قائمة المركز المالي"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٤ "قائمة المركز المالي" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:**

## التعديلات المدخلة على الفقرات

٤-١١ (إضافة)

٤-١١ يجب على المنشأة أن تفصح، إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات بتصنيفات تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين وغيرهم، بحيث تُظهر بشكل منفصل المبالغ المستحقة من الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة من الأطراف الأخرى، والمبالغ مستحقة التحصيل الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد. كما يجب تفصيل هذه الحسابات وفقاً لطبيعة التمويل الذي نشأت عنه وشروطه العامة (على سبيل المثال أرصدة مدينين ناتجة من تمويل تقليدي، تمويل مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع حسابات المدينين المختلفة.

(ج) المخزون، بحيث يُظهر بشكل منفصل مبالغ المخزون:

١) المحتفظ به لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

٢) الذي في مرحلة الإنتاج لغرض البيع.

٣) الذي في شكل مواد خام أو إمدادات من المقرر استخدامها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم، بحيث تظهر بشكل منفصل المبالغ مستحقة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ مستحقة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات **منافع الموظفين** والمخصصات الأخرى

(و) فئات حقوق الملكية، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والأرباح المبقاة وبنود الدخل والمصروف المثبتة، وفقاً لمتطلبات

هذا المعيار، ضمن الدخل الشامل الآخر والمعروضة بشكل منفصل في حقوق الملكية.

(ز) يتم تفصيل الإفصاح عن الأصول المالية (متضمنة النقد، والاستثمارات) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة وذلك كما يلي:

١. النقد.

٢. معادلات النقد، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين معادلات النقد المختلفة.

٣. الودائع لأجل، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال ودائع تقليدية، وودائع مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الودائع لأجل المختلفة.

٤. المبالغ المستحقة، مفصلة وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال إقراض تقليدي ومرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين المبالغ تحت التحصيل المختلفة

٥. الاستثمارات في الأسهم، مفصلة إلى استثمارات مباشرة، واستثمارات في محافظ وصناديق استثمارية، مع تفصيل للأنواع المختلفة لتلك المحافظ والصناديق (على سبيل المثال صناديق متوافقة مع الشريعة، وصناديق غير متوافقة، وفقاً للتصنيف الصادر من مدير الصندوق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للاستثمارات.

٦. الإفصاح عن الاستثمارات في السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

(ح) يتم تفصيل الإفصاح عن الالتزامات المالية (متضمنة السحب على المكشوف والدائنون والالتزامات المالية الأخرى) وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة كما يلي:

١. حسابات السحب على المكشوف، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال تقليدي أو تورق)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسحب على المكشوف. ويجب توفير هذا الإفصاح حتى لو تم التعامل مع السحب على المكشوف على أنه ضمن إدارة النقد ومعادلات النقد.

٢. المبالغ مستحقة السداد، مفصلة حسب طبيعتها وشروطها العامة (على سبيل المثال بنوك دائنة بقروض تقليدية، أو تورق، موردين تجاريين على أساس تقليدي أو مرابحة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لحسابات الدائنين.

٣. الإفصاح عن السندات باستقلال عن الصكوك، مع تفصيل لكل منها وفقاً لطبيعتها وشروطها العامة، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للسندات والصكوك.

### سبب الإضافة

تمت إضافة عدد من العناصر للإفصاحات المطلوبة وذلك لتوفير معلومات للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية.

# القسم ٤

# قائمة المركز المالي

## نطاق هذا القسم

١٠٤ يحدد هذا القسم المعلومات التي تُعرض في قائمة المركز المالي وكيفية عرضها. وتعرض قائمة المركز المالي (التي يُشار إليها أحياناً بالميزانية) أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها كما هي في تاريخ محدد – نهاية فترة التقرير.

## المعلومات التي تُعرض في قائمة المركز المالي

٢٠٤ كحد أدنى، يجب أن تشمل قائمة المركز المالي بنوداً مستقلة تعرض المبالغ الآتية:

(أ) **النقد ومُعادِلات النقد.**

(ب) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين وغيرهم.

(ج) **الأصول المالية** (باستثناء المبالغ الموضحة في (أ)، (ب)، (ي)، (ك)).

(د) **المخزون**

(هـ) **العقارات والآلات والمعدات.**

(هـ أ) **العقارات الاستثمارية** المسجلة بالتكلفة مطروحاً منها **الإهلاك والهبوط في القيمة** المتراكمين.

(و) العقارات الاستثمارية المسجلة **بالقيمة العادلة** من خلال **الربح أو الخسارة.**

(ز) **الأصول غير الملموسة.**

(ح) **الأصول الحيوية** المسجلة بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك والهبوط في القيمة المتراكمين.

(ط) **الأصول الحيوية** المسجلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ى) الاستثمارات في **المنشآت الزميلة.**

(ك) الاستثمارات في **المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة.**

(ل) المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم.

(م) **الالتزامات المالية** (باستثناء المبالغ الموضحة في (ل)، (ع)).

(ن) التزامات وأصول **الضريبة الحالية.**

(س) التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة (يجب تصنيفها دائماً على أنها بنود غير متداولة).

(ع) **المخصصات.**

(ف) **الحصة غير المسيطرة**، ويتم عرضها ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل عن حقوق الملكية الخاصة **بملاك المنشأة الأم.**

(ص) حقوق الملكية الخاصة بملاك المنشأة الأم.

٣٠٤ يجب على المنشأة أن تعرض بنوداً مستقلة إضافية، وعناوين رئيسية وفرعية في قائمة المركز المالي عندما يكون مثل هذا العرض ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة.

## تمييز المتداول عن غير المتداول

٤٠٤ يجب على المنشأة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، على أنها تصنيفات منفصلة في قائمة مركزها المالي، وفقاً للفقرات ٥٠٤ – ٨٠٤، باستثناء عندما يوفر العرض المُستند إلى السيولة معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة. وعندما ينطبق ذلك الاستثناء، فإنه يجب أن تعرض جميع الأصول والالتزامات بحسب ترتيب سيولتها. (تنازلياً أو تصاعدياً).

## الأصول المتداولة

٥٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف الأصل على أنه متداول عندما:

(أ) تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه، خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة؛

(ب) تحتفظ بالأصل - بشكل رئيس - لغرض المتاجرة؛

(ج) تتوقع تحقق الأصل خلال مدة اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛

(د) يكون الأصل نقداً، أو معادلاً للنقد، ما لم يكن خاضعاً لقيود على استبداله أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهراً – على الأقل – بعد تاريخ التقرير.

٦٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة. وعندما تكون دورة التشغيل العادية للمنشأة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فيفترض أنها اثنا عشر شهراً.

## الالتزامات المتداولة

٧٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف الالتزام على أنه متداول عندما:

(أ) تتوقع أن تُسوي الالتزام خلال دورة التشغيل العادية للمنشأة؛

(ب) تحتفظ بالالتزام - بشكل رئيس - لغرض المتاجرة؛

(ج) يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثني عشر شهراً بعد فترة التقرير؛

(د) ليس لدى المنشأة حقٌ غير مشروط في أن تؤجل تسوية الالتزام لمدة اثنى عشر شهراً – على الأقل – بعد تاريخ التقرير.

٨٠٤ يجب على المنشأة أن تصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

## ترتيب البنود وشكل البنود في قائمة المركز المالي

٩.٤ لا يحدد هذا المعيار الترتيب أو الشكل الذي تُعرض به البنود. ولا تقدم الفقرة ٢.٤ سوى قائمة بالبنود التي تختلف في طبيعتها أو وظيفتها لدرجة تبرر عرضها بشكل منفصل في قائمة المركز المالي. وإضافة إلى ذلك:

(أ) تُدرَج بنود مستقلة عندما يكون حجم أو طبيعة أو وظيفة بند أو مجموعة بنود متشابهة سبباً في جعل العرض بشكل منفصل ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة.

(ب) يمكن تعديل الوصف المستخدم للبنود أو لمجموعة البنود المتشابهة، وتعديل تسلسلها، وفقاً لطبيعة المنشأة ومعاملاتها، وذلك لتوفير المعلومات التي تعد ملائمة لفهم المركز المالي للمنشأة.

١٠.٤ يستند الاجتهاد حول ما إذا كان سيتم عرض بنود إضافية بشكل منفصل إلى تقييم جميع ما يلي:

(أ) مبالغ وطبيعة وسيولة الأصول.

(ب) وظيفة الأصول داخل المنشأة.

(ج) مبالغ وطبيعة وتوقيت استحقاق الالتزامات.

## عرض المعلومات إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات

١١.٤ يجب على المنشأة أن تفصح، إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، عن التصنيفات الفرعية التالية للبنود المستقلة المعروضة:

(أ) العقارات والآلات والمعدات بتصنيفات تناسب المنشأة.

(ب) المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين وغيرهم، بحيث تُظهر بشكل منفصل المبالغ المستحقة من الأطراف ذات العلاقة، والمبالغ المستحقة من الأطراف الأخرى، والمبالغ مستحقة التحصيل الناشئة عن الدخل المستحق الذي لم تصدر له فواتير بعد.

(ج) المخزون، بحيث يُظهر بشكل منفصل مبالغ المخزون:

(١) المحتفظ به لغرض البيع في السياق العادي للأعمال.

(٢) الذي في مرحلة الإنتاج لغرض البيع.

(٣) الذي في شكل مواد خام أو إمدادات من المقرر استخدامها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

(د) المبالغ مستحقة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم، بحيث تظهر بشكل منفصل المبالغ مستحقة السداد للموردين التجاريين، والمبالغ مستحقة السداد للأطراف ذات العلاقة، والدخل والاستحقاقات المؤجلة.

(هـ) مخصصات منافع الموظفين والمخصصات الأخرى.

(و) فئات حقوق الملكية، مثل رأس المال المدفوع وعلاوة الإصدار والأرباح المبقاة وبنود الدخل والمصروف المثبتة، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ضمن الدخل الشامل الآخر والمعروضة بشكل منفصل في حقوق الملكية.

١٢٠٤ يجب على المنشأة التي لديها رأس مال مساهم به أن تفصح عمّا يلي، إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:

(أ) لكل فئة من فئات رأس المال المساهم به:

(١) عدد الأسهم المصرح بها.

(٢) عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، والمصدرة التي لم تدفع بالكامل.

(٣) القيمة الاسمية للسهم، أو أن الأسهم ليست لها قيمة اسمية.

(٤) مطابقة عدد الأسهم القائمة في بداية ونهاية الفترة. ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

(٥) الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع الأرباح وتسديد رأس المال.

(٦) أسهم المنشأة المحتفظ بها من قبل المنشأة أو من قبل منشآتها التابعة أو الزميلة.

(٧) الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب خيارات وعقود لبيع الأسهم، بما في ذلك الشروط والمبالغ.

(ب) وصف كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

١٣٠٤ يجب على المنشأة التي ليس لديها رأس مال مساهم به، مثل شركة التضامن أو صندوق الأمانة، أن تفصح عن معلومات معادلة لتلك المطلوبة بموجب الفقرة ١٢٠٤(أ)، تُظهر التغيرات خلال الفترة في كل صنف من أصناف حقوق الملكية، والحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بكل صنف من هذه الأصناف.

١٤٠٤ إذا كان لدى المنشأة في تاريخ التقرير اتفاق بيع ملزم يقضي باستبعاد رئيسي لأصول أو مجموعة من الأصول والالتزامات، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية:

(أ) وصف للأصل (الأصول) أو مجموعة الأصول والالتزامات.

(ب) وصف لحقائق وظروف البيع أو الخطة.

(ج) المبلغ الدفتري للأصول، أو المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات إذا انطوى الاستبعاد على مجموعة من الأصول والالتزامات.

# القسم رقم ٥

# "قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٥ "قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:**

**التعديلات المدخلة على الفقرات:**

**٥-٥ (إضافة)**

٥-٥ .....

(أ) ....

(د) مصروف الضريبة والزكاة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ) و(ز) و(ح) (انظر الفقرة ٣٥.٢٩)

**سبب الإضافة:**

أضيفت الزكاة إلى الفقرة الفرعية (د) حيث تعد الزكاة من مصروفات الشركات في المملكة العربية السعودية

**٥-١٢ (إضافة فقرة)**

٥-١٢ يجب أن تفصح المنشأة بالتفصيل عما يلي:

١. الإفصاح عن الدخل من التمويل أو دخل الفوائد الناتجة من ودائع وقروض وسندات تقليدية باستقلال عن المصادر الأخرى مثل الإيجار التمويلي والمرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للدخل من التمويل أو دخل الفوائد. ويجب أن تفصح المنشأة عن دخل الفوائد من الودائع والقروض التقليدية أيا كان مبلغها.

٢. المكاسب الأخرى، مفصلة حسب الأنواع المختلفة لهذه المكاسب (على سبيل المثال تفصيل المكاسب من بيع الأصول المالية بحسب نوع الأصول المباعة)، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لهذه المكاسب الأخرى.

**سبب الإضافة:**

أضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة رقم ٥-١١ لاشتراط إفصاحات إضافية عن أنواع الدخل المعروضة في قائمة الدخل لتمكن المستفيدين من التفريق بين أنواع الدخل والمكاسب المختلفة المعروضة في قائمة الدخل.

**٥-١٣ (إضافة فقرة)**

٥-١٣ يجب أن تفصح المنشأة عن تكاليف التمويل أو مصروفات الفوائد الناتجة من قروض تقليدية وسندات باستقلال عن تكاليف أنواع التمويل الأخرى مثل، الإيجار التمويلي، المرابحات، وتطبيق قواعد القيمة الزمنية للنقود ...الخ، مع إفصاحات كافية تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة للمصروفات التمويلية. ويجب أن تفصح المنشأة عن مصروفات الفوائد من القروض التقليدية والسندات أيا كان مبلغها.

**سبب الإضافة:**

أضيفت فقرة بعد الفقرة رقم ٥- ١٢ المضافة أعلاه لاشتراط إفصاحات إضافية حول تكاليف التمويل لتعطي تفصيلاً عن أنواع تكاليف التمويل، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستثمرين الذين تتأثر قراراتهم الاستثمارية بفهمهم لطبيعة عمليات الشركة ومدى توافقها مع الضوابط الشرعية.

## القسم ٥

## قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل

### نطاق هذا القسم

١.٥ يتطلب هذا القسم من المنشأة أن تعرض مجموع الدخل الشامل للفترة - أي أداءها المالي للفترة - إما في قائمة واحدة أو في قائمتين ماليتين. كما يحدد المعلومات التي سيتم عرضها في تلك القوائم وكيفية عرضها.

### عرض مجموع الدخل الشامل

٢.٥ يجب على المنشأة أن تعرض مجموع دخلها الشامل للفترة إما:

(أ) في **قائمة دخل شامل** واحدة، وفي تلك الحالة تعرض قائمة الدخل الشامل جميع بنود **الدخل والمصروف** المُثبتة خلال الفترة، أو

(ب) في قائمتين - **قائمة للدخل** وقائمة للدخل الشامل - وفي تلك الحالة تعرض قائمة الدخل جميع بنود الدخل والمصروف المثبتة خلال الفترة باستثناء تلك المثبتة ضمن مجموع الدخل الشامل خارج **الربح أو الخسارة** وفقاً لما هو مسموح به أو مطلوب بموجب هذا المعيار.

٣.٥ يعد التغيير من منهج القائمة الواحدة إلى منهج القائمتين، أو العكس، تغييراً في السياسة المحاسبية ينطبق عليه القسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء".

#### منهج القائمة الواحدة

٤.٥ في ظل منهج القائمة الواحدة، يجب أن تشمل قائمة الدخل الشامل جميع بنود الدخل والمصروف المثبتة خلال الفترة ما لم يتطلب هذا المعيار خلاف ذلك. ويوفر هذا المعيار معالجة مختلفة للحالات الآتية:

(أ) تُعرض آثار تصحيح **الأخطاء** والتغييرات في **السياسات المحاسبية** على أنها تعديلات بأثر رجعي للفترات السابقة وليس على أنها جزء من الربح أو الخسارة في الفترة التي نشأت فيها (انظر القسم ١٠).

(ب) تُثبت أربعة أنواع من **الدخل الشامل الآخر**، عند نشأتها، على أنها جزء من مجموع الدخل الشامل، خارج الربح أو الخسارة:

(١) بعض **المكاسب والخسائر** الناشئة عن ترجمة القوائم المالية **لعملية أجنبية** (انظر القسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية")

(٢) بعض المكاسب أو الخسائر الاكتوارية (انظر القسم ٢٨ "منافع الموظفين")

(٣) بعض التغيرات في **القيم العادلة لأدوات التحوط** (انظر القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية").

(٤) التغيرات في فائض إعادة تقويم **العقارات والآلات والمعدات** التي تم قياسها وفقاً لنموذج إعادة التقويم (انظر القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات"). القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات").

٥٠٥ يجب على المنشأة أن تُدرج في قائمة الدخل الشامل، كحد أدنى، البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

(أ) الإيراد.

(ب) تكاليف التمويل.

(ج) النصيب من ربح أو خسارة الاستثمارات في المنشآت الزميلة (انظر القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة") وفي المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة (انظر القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة") والتي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

(د) مصروف الضريبة باستثناء الضريبة المخصصة على البنود (هـ) و(ز) و(ح) (انظر الفقرة ٣٥.٢٩).

(هـ) مبلغ واحد يشمل مجموع ما يلي:

(١) الربح أو الخسارة بعد الضريبة من عملية غير مستمرة.

(٢) المكاسب أو الخسائر بعد الضريبة، المعزوّة لهبوط أو عكس الهبوط في قيمة الأصول في العمليات غير المستمرة (انظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول")، وذلك في وقت تصنيفها على أنها عمليات غير مستمرة وأيضاً بعد ذلك الوقت، والمكاسب أو الخسائر العائدة لاستبعاد صافي الأصول التي تنطوي عليها العملية غير المستمرة.

(و) الربح أو الخسارة (لا يلزم عرض هذا البند المستقل إذا لم يكن لدى المنشأة أي بنود للدخل الشامل الآخر)

(ز) كل بند من بنود الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٤٠٥(ب)) مصنف بحسب طبيعته (باستثناء المبالغ الواردة في البند (ح)). ويجب تجميع هذه البنود في مجموعتين:

(١) تضم إحداهما البنود التي لن يتم إعادة تصنيفها لاحقاً وفقاً لهذا المعيار إلى ربح أو خسارة، أي تلك الواردة في الفقرات ٤٠٥(ب)(١) و(٢) و(٤)؛

(٢) وتضم الأخرى البنود التي سيتم إعادة تصنيفها لاحقاً وفقاً لهذا المعيار إلى ربح أو خسارة عند استيفاء شروط معينة، أي تلك الواردة في الفقرة ٤٠٥(ب)(٣).

(ح) النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة والتي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.

(ط) مجموع الدخل الشامل (إذا لم يكن لدى المنشأة أي بنود للدخل الشامل الآخر، يمكنها استخدام مصطلح آخر لهذا البند المستقل مثل الربح أو الخسارة).

٦٠٥ يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل عن البنود التالية على أنها تخصيصات للفترة:

(أ) ربح أو خسارة الفترة الخاصة بما يلي:

(١) الحصة غير المسيطرة.

(٢) ملاك المنشأة الأم.

(ب) مجموع الدخل الشامل للفترة والخاص بما يلي:

(١) الحصة غير المسيطرة.

(٢) ملاك المنشأة الأم.

**منهج القائمتين**

٧.٥ في ظل منهج القائمتين، يجب أن تعرض قائمة الدخل، كحد أدنى، البنود المستقلة التي تعرض المبالغ الواردة في الفقرات ٥.٥(أ) – ٥.٥(و) للفترة، مع الربح أو الخسارة على أنه آخر بند مستقل. ويجب أن تبدأ قائمة الدخل الشامل بالربح أو الخسارة على أنه أول بند مستقل فيها ويجب أن تظهر، كحد أدنى، البنود المستقلة التي تعرض المبالغ الواردة في الفقرات ٥.٥(ز) – ٥.٥(ط) والفقرة ٦.٥ للفترة.

**المتطلبات التي تنطبق على كلا المنهجين**

٨.٥ بموجب هذا المعيار، تُعرَض آثار تصحيح الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية على أنها تعديلات بأثر رجعي للفترات السابقة وليس على أنها جزء من الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها (انظر القسم ١٠).

٩.٥ يجب على المنشأة أن تعرض بنوداً مستقلة وعناوين رئيسية وأرقام إجمالية فرعية إضافية في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، في حال عرضها)، عندما يكون مثل هذا العرض ملائماً لفهم الأداء المالي للمنشأة.

١٠.٥ لا يجوز للمنشأة أن تعرض أو تصف أي بنود للدخل والمصروف على أنها "بنود استثنائية" في قائمة الدخل الشامل (أو في قائمة الدخل، في حال عرضها) أو في الإيضاحات.

## تحليل المصروفات

١١.٥ يجب على المنشأة أن تعرض تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مُستند إمّا إلى طبيعة المصروفات، أو إلى وظيفة المصروفات داخل المنشأة، أيهما يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة.

**التحليل بحسب طبيعة المصروف**

(أ) في ظل هذه الطريقة للتصنيف، تُجمّع المصروفات في قائمة الدخل الشامل بحسب طبيعتها (مثل الإهلاك، مشتريات المواد الخام، تكاليف النقل، **منافع الموظفين**، تكاليف الإعلان)، ولا يعاد تخصيصها بين الوظائف المتنوعة داخل المنشأة.

**التحليل بحسب وظيفة المصروف**

(ب) في ظل هذه الطريقة للتصنيف، تُجمّع المصروفات بحسب وظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات، أو على سبيل المثال، على أنها جزء من تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. وبموجب هذه الطريقة، يجب على المنشأة أن تفصح، كحد أدنى، عن تكلفة المبيعات بشكل منفصل عن المصروفات الأخرى.

# القسم رقم ٦

# "قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٦ "قائمة التغيرات في حقوق أصحاب الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

## القسم ٦

## قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة

### نطاق هذا القسم

١٫٦ يحدد هذا القسم متطلبات عرض التغيرات في حقوق ملكية المنشأة للفترة، سواءً في قائمة للتغيرات في حقوق الملكية، أو في قائمة للدخل والأرباح المبقاة في حال اختيار المنشأة لذلك عند استيفاء شروط محددة.

### قائمة التغيرات في حقوق الملكية

#### الغرض

٢٫٦ تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية ربح أو خسارة المنشأة لفترة التقرير، والدخل الشامل الآخر للفترة، وآثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المُثبتة خلال الفترة، ومبالغ استثمارات الملاك وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى التي تتم عليهم بصفتهم الملاك خلال الفترة.

#### المعلومات التي تُعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

٣٫٦ تشمل قائمة التغيرات في حقوق الملكية المعلومات الآتية:

(أ) مجموع الدخل الشامل للفترة، بحيث يُظهر بشكل منفصل مجموع المبالغ الخاصة بملاك المنشأة الأم والمبالغ الخاصة بالحصص غير المسيطرة.

(ب) لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي المثبت وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء"

(ج) لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة والمبلغ الدفتري في نهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات الناتجة عمّا يلي:

(١) الربح أو الخسارة.

(٢) الدخل الشامل الآخر.

(٣) المبالغ الخاصة باستثمارات الملاك، وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى التي تتم عليهم بصفتهم الملاك، بحيث تُظهر بشكل منفصل إصدارات الأسهم، ومعاملات أسهم الخزينة، وتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى على الملاك، والتغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة.

## قائمة الدخل والأرباح المبقاة

**الغرض**

٤٠٦ تعرض قائمة الدخل والأرباح المبقاة ربح أو خسارة المنشأة والتغيرات في الأرباح المبقاة لفترة التقرير. وتسمح الفقرة ١٨٠٣ للمنشأة بأن تعرض قائمة للدخل والأرباح المبقاة بدلاً من قائمة للدخل الشامل وقائمة للتغيرات في حقوق الملكية إذا كانت التغيرات الوحيدة في حقوق ملكية المنشأة خلال الفترات المعروضة لها القوائم المالية ناشئة من الربح أو الخسارة ومن سداد توزيعات الأرباح وتصحيح أخطاء الفترات السابقة والتغييرات في السياسة المحاسبية.

### المعلومات التي تُعرض في قائمة الدخل والأرباح المبقاة

٥٠٦ يجب على المنشأة أن تعرض في قائمة الدخل والأرباح المبقاة البنود التالية بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب القسم ٥ "قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل":

(أ) الأرباح المبقاة في بداية فترة التقرير.

(ب) توزيعات الأرباح المعلنة والمدفوعة أو واجبة السداد خلال الفترة.

(ج) إعادة عرض الأرباح المبقاة لتصحيح أخطاء الفترات السابقة.

(د) إعادة عرض الأرباح المبقاة للتغييرات في السياسة المحاسبية.

(هـ) الأرباح المبقاة في نهاية فترة التقرير.

# القسم رقم ٧

# "قائمة التدفقات النقدية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٧ "قائمة التدفقات النقدية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:**

**التعديلات المدخلة على الفقرات:**

٧-٤ (إضافة)

٧-٤ ...

(أ) ...

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو الزكاة، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

...

**سبب الإضافة:**

أُضيفت الزكاة إلى هذه الفقرة لاشتراط عرض المبالغ المدفوعة لسداد الزكاة المستحقة، لأنها من ضمن ما تدفعه الشركات السعودية.

٧-٢٢ **(إضافة فقرة)**

٧-٢٢ يجب أن تفصح المنشأة عن مبالغ الفوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة وفقاً لطبيعة كل تمويل أو استثمار مرتبط بها ما لم يكن تم الإفصاح عن ذلك في مكان آخر في القوائم المالية.

**سبب الإضافة:**

أضيفت فقرة جديدة بعد الفقرة ٧-٢١ لاشتراط إفصاح إضافي حول تفاصيل فوائد وعوائد التمويل المقبوضة والمدفوعة وعوائد الاستثمارات مفصلة بحسب طبيعة التمويل أو الاستثمار الناشئة عنه، وذلك لأن هذا الإفصاح يوفر معلومات مهمة للمستفيدين الذي لديهم اهتمام بشرعية معاملات المنشأة.

## القسم ٧

## قائمة التدفقات النقدية

### نطاق هذا القسم

١٠٧ يُحدد هذا القسم المعلومات التي تُعرض في **قائمة التدفقات النقدية** وكيفية عرضها. وتوفر قائمة التدفقات النقدية معلومات عن التغيرات في **النقد ومُعادِلات النقد** للمنشأة خلال **فترة التقرير**، بحيث تظهر بشكل منفصل التغيرات الناتجة من الأنشطة التشغيلية ومن الأنشطة الاستثمارية ومن **الأنشطة التمويلية**.

### مُعادِلات النقد

٢٠٧ مُعادِلات النقد هي استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة يمكن تحويلها بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة وتخضع لخطر غير مهم من مخاطر التغيرات في القيمة. ويُحتفظ بمعادلات النقد للوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل وليس للاستثمار أو لأي أغراض أخرى. ولذلك، يعد الاستثمار عادةً معادلاً للنقد فقط عندما يكون له أجل استحقاق قصير، مثلاً، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء. وتُعد عمليات السحب على المكشوف من البنوك أنشطة تمويلية مشابهة للاقتراض. ولكن إذا كانت واجبة التسديد عند الطلب وتمثل جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة، فإنها تُعد مكوناً من مكونات النقد ومُعادِلات النقد.

### المعلومات التي تعرض في قائمة التدفقات النقدية

٣٠٧ يجب على المنشأة أن تعد قائمة تدفقات نقدية تعرض التدفقات النقدية لفترة التقرير، مصنفة بحسب الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

#### الأنشطة التشغيلية

٤٠٧ الأنشطة التشغيلية هي أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيراد. وبناءً عليه، فإن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تنتج بشكل عام من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

(أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

(ب) المقبوضات النقدية من عوائد حقوق الملكية الفكرية والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.

(ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات.

(د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم.

(هـ) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

(و) المقبوضات والمدفوعات النقدية من الاستثمارات والقروض والعقود الأخرى المُحتفظ بها لأغراض التعامل أو

المتاجرة، والتي تشبه المخزون المُقتنى تحديداً لإعادة البيع.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع إحدى الآلات من قبل منشأة صناعية، مكاسب أو خسائر يتم تضمينها في الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، تُعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية.

**الأنشطة الاستثمارية**

٥.٧ الأنشطة الاستثمارية هي اقتناء واستبعاد الأصول والاستثمارات الأخرى طويلة الأجل غير الواردة ضمن مُعادِلات النقد. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

(أ) المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات (بما في ذلك العقارات والآلات والمعدات التي تنشؤها المنشأة بنفسها) والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.

(ب) المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.

(ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات المصنفة على أنها معادلات للنقد، أو المحتفظ بها للتعامل أو للمتاجرة).

(د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المقبوضات من تلك الأدوات المصنفة على أنها معادلات للنقد، أو المحتفظ بها للتعامل أو للمتاجرة).

(هـ) السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى.

(و) المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى.

(ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود الخيارات وعقود المبادلة، إلا عندما يُحتفظ بالعقود للتعامل أو للمتاجرة، أو عندما تُصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية.

(ح) المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود الخيارات وعقود المبادلة، إلا عندما يُحتفظ بالعقود للتعامل أو للمتاجرة، أو عندما تُصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن عقد على أنه تحوّط (انظر القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية")، يجب على المنشأة أن تُصنف التدفقات النقدية للعقد بنفس طريقة تصنيف التدفقات النقدية للبند المتحّوط له.

**الأنشطة التمويلية**

٦.٧ الأنشطة التمويلية هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق الملكية المساهم بها واقتراض المنشأة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

(أ) المتحصلات النقدية من إصدار أسهم أو أدوات حقوق ملكية أخرى.

(ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أسهم المنشأة أو استردادها.

(ج) المتحصلات النقدية من إصدار وثائق المديونية غير المغطاة برهن والقروض والأوراق التجارية والسندات والرهونات العقارية وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل.

(د) التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة.

(هـ) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد إيجار تمويلي.

## التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

٧.٧ يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية باستخدام إحدى الطريقتين الآتيتين:

(أ) الطريقة غير المباشرة، حيث يُعدَّل الربح أو الخسارة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة من مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية، سابقة أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية؛ أو

(ب) الطريقة المباشرة، حيث يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية.

### الطريقة غير المباشرة

٨.٧ في ظل الطريقة غير المباشرة، يُحدَّد صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل الربح أو الخسارة بآثار ما يلي:

(أ) التغيرات خلال الفترة في المخزون، وفي المبالغ التشغيلية المستحقة والمبالغ التشغيلية واجبة السداد.

(ب) البنود غير النقدية، مثل الإهلاك، والمخصصات، والضرائب المؤجلة، والدخل (المصروفات) المستحق الذي لم يتم تحصيله (دفعه) نقداً بعد، ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة، وأرباح المنشآت الزميلة غير الموزعة، والحصص غير المسيطرة.

(ج) جميع البنود الأخرى التي تتعلق آثارها النقدية بالاستثمار أو التمويل.

### الطريقة المباشرة

٩.٧ في ظل الطريقة المباشرة، يُعرض صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التشغيلية عن طريق الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية. ويمكن الحصول على هذه المعلومات إمّا:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة؛ أو

(ب) بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات والبنود الأخرى في قائمة الدخل الشامل (أو قائمة الدخل، في حال عرضها)، بما يلي:

(١) التغيرات خلال الفترة في المخزون، وفي المبالغ التشغيلية المستحقة والمبالغ التشغيلية واجبة السداد.

(٢) البنود الأخرى غير النقدية.

(٣) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

## التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

١٠٠٧ يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية. ويجب عرض التدفقات النقدية المجمعة الناشئة عن الاستحواذ على المنشآت التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى، أو الناشئة عن استبعادها، بصورة منفصلة ويجب تصنيفها على أنها أنشطة استثمارية.

## التدفقات النقدية بعملة أجنبية

١١٠٧ يجب على المنشأة أن تُسجل بالعملة الوظيفية للمنشأة التدفقات النقدية الناشئة عن المعاملات التي تمت بعملة أجنبية وذلك عن طريق تطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الأجنبية. وتوضح الفقرة ١٩٠٣٠ متى يمكن استخدام سعر صرف قريب من السعر الفعلي.

١٢٠٧ يجب على المنشأة أن تترجم التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية بأسعار الصرف بين العملة الوظيفية للمنشأة والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

١٣٠٧ لا تعد المكاسب والخسائر غير المحققة الناشئة عن التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. وبالرغم من ذلك، ومن أجل مطابقة النقد ومُعادِلات النقد في بداية ونهاية الفترة، فإنه يجب عرض أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية. وبناءً عليه، يجب على المنشأة أن تعيد قياس النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها خلال فترة التقرير (مثل المبالغ المحتفظ بها من العملات الأجنبية والحسابات البنكية التي بعملات أجنبية) بأسعار الصرف في نهاية الفترة. ويجب على المنشأة أن تعرض المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

## الفائدة وتوزيعات الأرباح

١٤٠٧ يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل التدفقات النقدية الناتجة من الفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة. ويجب على المنشأة أن تصنف هذه التدفقات النقدية بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى على أنها أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

١٥٠٧ يمكن للمنشأة أن تصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تشغيلية، نظراً لأنها تُدرج ضمن الربح أو الخسارة. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، نظراً لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية أو عوائد على استثمارات.

١٦٠٧ يمكن للمنشأة أن تصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي، نظراً لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها أحد مكونات التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية نظراً لأنها تدفع من التدفقات النقدية التشغيلية.

## ضريبة الدخل

١٧٠٧ يجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل التدفقات النقدية الناشئة عن ضريبة الدخل، ويجب أن تصنفها على أنها تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية. وعند تخصيص التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من فئة نشاط واحدة، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح عن مجموع مبلغ الضرائب المدفوعة.

## المعاملات غير النقدية

١٨٠٧ يجب على المنشأة أن تستبعد من قائمة التدفقات النقدية المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقد أو معادِلات النقد. ويجب على المنشأة أن تفصح عن مثل تلك المعاملات في مكان آخر في القوائم المالية بالطريقة التي توفر جميع المعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

١٩٠٧ لا يوجد للعديد من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية تأثير مباشر على التدفقات النقدية الحالية، رغم أنها تؤثر على هيكل رأس مال المنشأة وأصولها. ويتفق استبعاد المعاملات غير النقدية من قائمة التدفقات النقدية مع هدف قائمة التدفقات النقدية، نظراً لأن هذه البنود لا تنطوي على تدفقات نقدية في الفترة الحالية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

(أ) اقتناء أصول، إما عن طريق تحمل الالتزامات المتعلقة بشكل مباشر بتلك الأصول، أو عن طريق إيجار تمويلي.

(ب) الاستحواذ على منشأة عن طريق إصدار حقوق ملكية.

(ج) تحويل دين إلى حق ملكية.

## مكونات النقد ومُعادِلات النقد

٢٠٠٧ يجب على المنشأة أن تعرض مكونات النقد ومُعادِلات النقد، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ المعروضة في قائمة التدفقات النقدية والبنود المُعادلة لها المعروضة في قائمة المركز المالي. بالرغم من ذلك، فإن المنشأة غير مطالبة بأن تعرض هذه المطابقة إذا كان مبلغ النقد ومُعادِلات النقد المعروض في قائمة التدفقات النقدية مطابق للمبلغ الموضح على نحو مشابه في قائمة المركز المالي.

## الإفصاحات الأخرى

٢١٠٧ يجب على المنشأة أن تفصح، مع تعليق من قبل الإدارة، عن مبلغ الأرصدة المهمة التي لا يمكن للمنشأة استخدامها من النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل المنشأة. فأرصدة النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل المنشأة قد لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المنشأة لجملة أسباب من بينها إجراءات الرقابة على صرف العملات الأجنبية أو القيود النظامية.

# القسم رقم ٨

# "الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٨ "الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٨
## الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية

### نطاق هذا القسم

١.٨ يحدد هذا القسم المبادئ التي تستند إليها المعلومات التي سيتم عرضها في **الإيضاحات** المرفقة بالقوائم المالية وطريقة عرضها. وتحتوي الإيضاحات على معلومات أخرى إضافة إلى تلك المعروضة في **قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل** (في حال عرضها) وقائمة الدخل (في حال عرضها) **والقائمة المجمعة للدخل والأرباح المبقاة** (في حال عرضها) **وقائمة التغيرات في حقوق الملكية** (في حال عرضها) **وقائمة التدفقات النقدية**. وتوفر الإيضاحات وصفاً سردياً أو تفصيلات للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات عن البنود غير المستوفية لشروط الإثبات في تلك القوائم. وإضافة لمتطلبات هذا القسم، يتطلب تقريباً كل قسم آخر من أقسام هذا المعيار إفصاحات تُعرض عادةً في الإيضاحات.

### هيكل الإيضاحات

٢.٨ يجب أن:
(أ) تعرض الإيضاحات معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية **والسياسات المحاسبية** المحددة المستخدمة، وفقاً للفقرات ٥.٨ - ٧.٨.
(ب) تفصح الإيضاحات عن المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار، والتي لن يتم عرضها في مكان آخر في القوائم المالية.
(ج) توفر الإيضاحات المعلومات التي لن يتم عرضها في مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي من تلك القوائم.

٣.٨ يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك عملياً. ويجب على المنشأة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية للإحالة إلى أية معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

٤.٨ تعرض المنشأة عادةً الإيضاحات بالترتيب التالي:
(أ) عبارة تفيد بأن القوائم المالية قد أُعدت وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (انظر الفقرة ٣.٣)؛
(ب) ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة المطبقة (انظر الفقرة ٥.٨)؛
(ج) معلومات مؤيدة للبنود المعروضة في القوائم المالية، بالترتيب الذي عرضت به كل قائمة وكل بند مستقل؛
(د) أي إفصاحات أخرى.

### الإفصاح عن السياسات المحاسبية

٥.٨ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي في ملخص السياسات المحاسبية المهمة:
(أ) أساس أو أسس **القياس** المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
(ب) السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تُعد ملائمة لفهم القوائم المالية.

### المعلومات عن الاجتهادات

٦.٨ يجب على المنشأة أن تفصح، في ملخص السياسات المحاسبية المهمة أو في الإيضاحات الأخرى، عن الاجتهادات التي قامت بها الإدارة، بخلاف تلك التي كانت تنطوي على تقديرات (انظر الفقرة ٧.٨)، في سياق تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، والتي كان لها التأثير الأبرز على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.

### المعلومات عن المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير

٧.٨ يجب على المنشأة أن تفصح في الإيضاحات عن المعلومات المتعلقة بالافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل، وعن المصادر الرئيسية الأخرى لحالة عدم تأكد التقدير في تاريخ التقرير، والتي تنطوي على مخاطر مهمة قد ينتج عنها تعديل **ذو أهمية نسبية** في **المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات** خلال السنة المالية التالية. وفيما يتعلق بتلك الأصول والالتزامات، يجب أن تشتمل الإيضاحات على تفاصيل ما يلي:
(أ) طبيعة تلك الأصول والالتزامات.
(ب) مبلغها الدفتري كما في نهاية **فترة التقرير**.

# القسم رقم ٩

# "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٩

## القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

### نطاق هذا القسم

١.٩ يحدد هذا القسم الظروف التي تعرض فيها منشأة تطبق هذا المعيار القوائم المالية الموحدة وإجراءات إعداد تلك القوائم وفقاً لهذا المعيار. ويتضمن أيضاً إرشادات بشأن القوائم المالية المنفصلة والقوائم المالية المجمعة في حال إعدادها وفقاً لهذا المعيار. وإذا كانت المنشأة الأم في حد ذاتها لا تخضع للمساءلة العامة، فيجوز لها أن تعرض قوائمها المالية المنفصلة وفقاً لهذا المعيار، حتى وإن كانت تعرض قوائمها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو وفقاً لمجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

### متطلب عرض القوائم المالية الموحدة

٢.٩ باستثناء ما هو مسموح أو مطالب به بموجب الفقرتين ٣.٩، و٣.٩ج، يجب على المنشأة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة توحد فيها استثماراتها في المنشآت التابعة. ويجب أن تشمل القوائم المالية الموحدة جميع المنشآت التابعة للمنشأة الأم.

٣.٩ لا يلزم أن تعرض المنشأة الأم قوائم مالية موحدة في حال استيفاء كلا الشرطين الآتيين:

(أ) أن تكون المنشأة الأم في حد ذاتها منشأة تابعة؛

(ب) أن تعرض منشأتها الأم النهائية (أو أية منشأة أُمّ وسيطة) قوائم مالية موحدة ذات غرض عام تلتزم فيها بالمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو تلتزم فيها بهذا المعيار.

٣.٩أ مع مراعاة الفقرة ٣.٩ب، لا يتم توحيد منشأة تابعة إذا تم الاستحواذ عليها والاحتفاظ بها لغرض بيعها أو استبعادها خلال سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ عليها (أي التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها). وتتم المحاسبة عن مثل هذه المنشأة التابعة وفقاً للمتطلبات الواردة في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" مثلها مثل الاستثمارات الواردة في الفقرة ٨.١١ (د)، وليس وفقاً لهذا القسم. ويجب أيضاً أن تقدم المنشأة الأم الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٣.٩أ.

٣.٩ب إذا تم في السابق استثناء منشأة تابعة من التوحيد وفقاً للفقرة ٣.٩أ ولم يتم استبعادها خلال سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ عليها (أي إن المنشأة الأم ما زالت تمتلك السيطرة على المنشأة التابعة):

(أ) يجب على المنشأة الأم توحيد المنشأة التابعة من تاريخ الاستحواذ ما لم تستوف الشرط الوارد في الفقرة ٣.٩ب(ب). ونتيجة لذلك، إذا كان تاريخ الاستحواذ يقع في فترة سابقة، فيجب إعادة عرض الفترات السابقة ذات الصلة.

(ب) إذا كان السبب في التأخير أحداث أو ظروف خارجة عن نطاق سيطرة المنشأة الأم وكانت هناك أدلة كافية في تاريخ التقرير تثبت أن المنشأة الأم ما زالت ملتزمة بخطتها لبيع أو استبعاد المنشأة التابعة، فيجب على المنشأة الأم الاستمرار في المحاسبة عن المنشأة التابعة وفقاً للفقرة ٣.٩أ.

٣.٩ج إذا لم يكن للمنشأة الأم أية منشآت تابعة بخلاف المنشآت التابعة التي لا يلزم توحيدها وفقاً للفقرتين ٣.٩أ و٣.٩ب، فإنه لا يجوز لها عرض قوائم مالية موحدة، ولكن يجب عليها تقديم الإفصاح الوارد في الفقرة ٢٣.٩أ.

٤.٩ المنشأة التابعة هي المنشأة التي تخضع لسيطرة المنشأة الأم. والسيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما لغرض الحصول على منافع من أنشطتها. وعندما تقوم المنشأة بتأسيس منشأة ذات غرض خاص لإنجاز هدف

محدود ومُعرَّف بدقة، فيجب على المنشأة أن توحد المنشأة ذات الغرض الخاص عندما يشير جوهر العلاقة بينهما إلى أن المنشأة ذات الغرض الخاص تخضع لسيطرة تلك المنشأة (انظر الفقرات ٩٫١٠–٩٫١٢).

٩٫٥ يُفترض وجود السيطرة عندما تمتلك المنشأة الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشآت تابعة، أكثر من نصف القوة التصويتية في منشأة ما. وقد لا يصح ذلك الافتراض في ظروف استثنائية إذا أمكن بشكل واضح إثبات أن هذه الملكية لا تشكل سيطرة. وتوجد السيطرة أيضاً عندما تمتلك المنشأة الأم نصف، أو أقل من نصف، القوة التصويتية لمنشأة ما، ولكنها تملك على الرغم من ذلك:

(أ) السلطة على أكثر من نصف الحقوق التصويتية بمقتضى اتفاق مع مستثمرين آخرين؛ أو
(ب) سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بموجب تشريع أو اتفاق؛ أو
(ج) سلطة تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المُعادلة له وتكون السيطرة على المنشأة من خلال ذلك المجلس أو تلك الهيئة؛ أو
(د) سلطة الإدلاء بأغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المُعادلة له وتكون السيطرة على المنشأة من خلال ذلك المجلس أو تلك الهيئة.

٩٫٦ يمكن أن تتحقق السيطرة أيضاً عن طريق امتلاك الخيارات أو الأدوات القابلة للتحويل التي تكون قابلة للممارسة في الوقت الحالي أو عن طريق وجود وكيل لديه القدرة على توجيه الأنشطة لمصلحة المنشأة المسيطرة.

٩٫٧ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد فقط لسبب أن المنشأة المستثمرة هي كيان ذو رأس مال مُخاطر أو منشأة مشابهة.

٩٫٨ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد بسبب أن أنشطة أعمالها تختلف عن أنشطة أعمال المنشآت الأخرى ضمن عملية التوحيد. ويتم توفير المعلومات الملائمة عن طريق توحيد مثل هذه المنشآت التابعة والإفصاح عن معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة عن أنشطة الأعمال المختلفة للمنشآت التابعة.

٩٫٩ لا تُستبعد منشأة تابعة من التوحيد لسبب أنها تعمل في دولة تفرض قيوداً على تحويل النقد أو الأصول الأخرى إلى خارجها.

## المنشآت ذات الغرض الخاص

٩٫١٠ قد يتم تأسيس منشأة لإنجاز هدف محدود (على سبيل المثال، لإنجاز عقد إيجار، أو للقيام بأنشطة بحث وتطوير، أو لتوريق أصول مالية). وقد تأخذ مثل هذه المنشآت ذات الغرض الخاص شكل شركة مساهمة، أو صندوق أمانة، أو شركة تضامن أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية. ويتم تأسيس المنشآت ذات الغرض الخاص غالباً بترتيبات نظامية تفرض متطلبات صارمة على عمليات المنشأة ذات الغرض الخاص.

٩٫١١ يجب على المنشأة أن تعد قوائم مالية موحدة تشمل المنشأة وأية منشآت ذات غرض خاص تخضع لسيطرة تلك المنشأة. وبالإضافة إلى الظروف الموضحة في الفقرة ٩٫٥، فقد تشير الظروف الآتية إلى أن المنشأة تسيطر على منشأة ذات غرض خاص (هذه ليست قائمة شاملة):

(أ) أن أنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص يتم تنفيذها نيابة عن المنشأة وفق احتياجات أعمالها المحددة؛ أو
(ب) أن تكون للمنشأة السلطات النهائية لاتخاذ القرارات في أنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص حتى ولو تم تفويض سلطة اتخاذ القرارات اليومية؛ أو
(ج) أن يكون للمنشأة الحق في الحصول على أغلبية منافع المنشأة ذات الغرض الخاص، وبناءً عليه، قد تكون مُعرضة للمخاطر التي تنشأ بشكل عرضي نتيجة لأنشطة المنشأة ذات الغرض الخاص؛ أو

(د) أن تحتفظ المنشأة بأغلبية المخاطر المتبقية، أو مخاطر الملكية، المتعلقة بالمنشأة ذات الغرض الخاص أو بأصولها.

١٢.٩ لا تنطبق الفقرتان ١٠.٩ و١١.٩ على **خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة** أو خطط منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى التي ينطبق عليها القسم ٢٨ " منافع الموظفين".

## إجراءات التوحيد

١٣.٩ تعرض القوائم المالية الموحدة معلومات مالية عن المجموعة على أنها منشأة اقتصادية واحدة. وعند إعداد القوائم المالية الموحدة، يجب على المنشأة أن:

(أ) تُجمع القوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة - بنداً بنداً عن طريق ضمّ البنود المتماثلة إلى بعضها وذلك للأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات؛

(ب) تزيل المبلغ الدفتري لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة؛

(ج) تقيس وتعرض الحصة غير المسيطرة في ربح أو خسارة المنشآت التابعة المُوحدة لفترة التقرير بشكل منفصل عن حصة ملاك المنشأة الأم؛

(د) تقيس وتعرض الحصة غير المسيطرة في صافي أصول المنشآت التابعة الموحدة بشكل منفصل عن حقوق ملكية مساهمي المنشأة الأم في المنشآت التابعة. وتتكون الحصة غير المسيطرة في صافي الأصول من:

(١) مبلغ الحصة غير المسيطرة في تاريخ التجميع الأصلي محسوباً وفقاً للقسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"؛

(٢) نصيب الحصة غير المسيطرة من التغيرات في حقوق الملكية منذ تاريخ التجميع.

١٤.٩ تُحدَّد نسب الربح أو الخسارة والتغيرات في حقوق الملكية المُخصصة لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة على أساس حصص الملكية الحالية ولا تعكس الممارسة المحتملة للخيارات أو التحويل المحتمل للخيارات أو للأدوات القابلة للتحويل.

## الأرصدة والمعاملات داخل المجموعة

١٥.٩ تُزال بالكامل الأرصدة والمعاملات داخل المجموعة، بما في ذلك الدخل والمصروفات وتوزيعات الأرباح. وتُزال بالكامل الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والمُثبتة ضمن الأصول مثل المخزون والعقارات والآلات والمعدات. وقد تشير الخسائر داخل المجموعة إلى حدوث هبوط في القيمة يتطلب الإثبات في القوائم المالية الموحدة (انظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول"). وينطبق القسم ٢٩ "ضريبة الدخل" على الفروقات المؤقتة التي تنشأ عن إلغاء الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة.

## التماثل في تاريخ التقرير

١٦.٩ يجب إعداد القوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة المُستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة في نفس تاريخ التقرير ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً إعداد القوائم المالية لمنشأة تابعة في نفس تاريخ تقرير المنشأة الأم، فيجب على المنشأة الأم توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة باستخدام أحدث قوائم مالية للمنشأة التابعة، معدلةً بآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي حدثت بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية الموحدة.

## التماثل في السياسات المحاسبية

١٧.٩ يجب إعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام **سياسات محاسبية** متماثلة للمعاملات وللأحداث والظروف الأخرى المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة. وفي حالة استخدام أحد أعضاء المجموعة لسياسات محاسبية بخلاف تلك المُطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في ظل ظروف مشابهة، فيتم إجراء التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

## الاستحواذ على المنشآت التابعة واستبعادها

١٨.٩ يُدرج دخل ومصروفات المنشأة التابعة في القوائم المالية الموحدة ابتداءً من تاريخ الاستحواذ حتى التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة الأم عن السيطرة على المنشأة التابعة. وعندما تتوقف المنشأة الأم عن السيطرة على منشأة تابعة، فإنه يتم إثبات الفرق بين المتحصلات من استبعاد المنشأة التابعة ومبلغها الدفتري في تاريخ فقدان تلك السيطرة ضمن الربح أو الخسارة في **قائمة الدخل الشامل** الموحدة (أو في قائمة الدخل، في حال عرضها) على أنه المكسب أو الخسارة من استبعاد المنشأة التابعة. وبالنسبة للمبلغ المتراكم المُثبت في **الدخل الشامل الآخر** وفقاً للقسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية" لأي فروقات في صرف العملات الأجنبية، تتعلق بمنشأة تابعة أجنبية، فإن ذلك المبلغ لا يتم إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة عند استبعاد المنشأة التابعة.

١٩.٩ عندما تتوقف منشأة عن كونها منشأة تابعة ولكن المنشأة المستثمرة (المنشأة الأم السابقة) تستمر في الاحتفاظ باستثمار في المنشأة التابعة السابقة، فإن ذلك الاستثمار تجب المحاسبة عنه على أنه أصل مالي وفقاً للقسم ١١ أو القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية" ابتداءً من تاريخ توقف المنشأة عن كونها منشأة تابعة، شريطة ألا تصبح منشأة زميلة (ففي تلك الحالة ينطبق القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة") أو منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة (ففي تلك الحالة ينطبق القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة"). ويجب اعتبار أن المبلغ الدفتري للاستثمار في التاريخ الذي تتوقف فيه المنشأة عن كونها منشأة تابعة هو التكلفة عند القياس الأولي للأصل المالي.

## الحصة غير المسيطرة في المنشآت التابعة

٢٠.٩ يجب على المنشأة أن تعرض الحصة غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية، وذلك بشكل منفصل عن حقوق ملكية ملاك المنشأة الأم، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٢,٤(ف).

٢١.٩ يجب على المنشأة أن تفصح عن الحصة غير المسيطرة في ربح أو خسارة المجموعة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٦,٥ (أو في قائمة الدخل، في حال عرضها، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ٧,٥).

٢٢.٩ يجب أن يُنسب الربح أو الخسارة وكل مكون من مكونات الدخل الشامل الآخر لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة. ويجب أن يُنسب مجموع الدخل الشامل لملاك المنشأة الأم وللحصة غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى تحول الحصة غير المسيطرة إلى رصيد سالب.

## الإفصاحات في القوائم المالية الموحدة

٢٣.٩ يجب تقديم الإفصاحات الآتية في القوائم المالية الموحدة:

(أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية موحدة.

(ب) الأساس لاستنتاج وجود سيطرة عندما لا تمتلك المنشأة الأم، بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر من خلال منشآتها التابعة، أكثر من نصف القوة التصويتية.

(ج) أي فرق في تاريخ التقرير للقوائم المالية للمنشأة الأم وتاريخ التقرير للقوائم المالية لمنشآتها التابعة المُستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة.

(د) طبيعة ومدى أي قيود جوهرية (مثل الناتجة عن ترتيبات الاقتراض أو عن متطلبات تنظيمية) على قدرة المنشآت التابعة على تحويل الأموال إلى المنشأة الأم في شكل توزيعات أرباح نقدية أو قدرتها على سداد القروض.

٢٣.٩أ بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في القسم ١١، يجب على المنشأة الأم الإفصاح عن مجموع المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة التي لم يتم توحيدها (انظر الفقرات ٣,٩أ - ٣,٩ج) في تاريخ التقرير، إما في قائمة المركز المالي أو في **الإيضاحات**.

## القوائم المالية المنفصلة

### عرض القوائم المالية المنفصلة

٢٤.٩ لا يتطلب هذا المعيار عرض قوائم مالية منفصلة للمنشأة الأم أو لكل منشأة من المنشآت التابعة.

٢٥.٩ القوائم المالية المنفصلة هي مجموعة ثانية من القوائم المالية تعرضها المنشأة بالإضافة إلى أيٍّ مما يلي:

(أ) قوائم مالية موحدة مُعدّة بواسطة المنشأة الأم؛ أو

(ب) قوائم مالية مُعدّة بواسطة المنشأة الأم المُعفاة من إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الفقرة ٣,٩ج؛ أو

(ج) قوائم مالية معدة بواسطة منشأة ليست منشأة أُمّاً، ولكنها مستثمرة في منشأة زميلة أو لها حصة بصفتها منشأة مشاركة في مشروع مشترك.

### اختيار السياسة المحاسبية

٢٦.٩ عندما تعد المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة أو المنشأة المشاركة بحصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة قوائم مالية منفصلة وتصفها بأنها ممتثلة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن تلك القوائم يجب أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار باستثناء أنه يجب على المنشأة أن تطبق سياسة للمحاسبة عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة في قوائمها المالية المنفصلة، إمّا:

(أ) بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة؛ أو

(ب) بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة؛ أو

(ج) باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للإجراءات المبينة في الفقرة ٨,١٤.

ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية نفسها لجميع الاستثمارات الواقعة في فئة واحدة (المنشآت التابعة، أو المنشآت الزميلة، أو المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة)، ولكنها تستطيع اختيار سياسات مختلفة للفئات المختلفة.

### الإفصاحات في القوائم المالية المنفصلة

٢٧.٩ عندما تعد المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة في منشأة زميلة أو المنشأة المشاركة بحصة في منشأة تخضع لسيطرة مشتركة قوائم مالية منفصلة، فإن تلك القوائم المالية المنفصلة يجب أن تفصح عمّا يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية منفصلة،

(ب) وصف للطرق المُستخدمة للمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والمنشآت الزميلة،

ويجب أن تحدد القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية الرئيسية الأخرى التي تتعلق بها.

## القوائم المالية المجمعة

٢٨.٩ القوائم المالية المجمعة هي مجموعة واحدة من القوائم المالية لمنشأتين أو أكثر خاضعتين لسيطرة واحدة (كما هو مبين في الفقرة ٢٠١٩(أ)). ولا يتطلب هذا المعيار إعداد قوائم مالية مجمعة.

٢٩.٩ عندما تُعد المنشأة المستثمرة قوائم مالية مجمعة وتصفها بأنها ممتثلة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن تلك القوائم يجب أن تلتزم بجميع متطلبات هذا المعيار. ويجب إزالة المعاملات والأرصدة فيما بين الشركات؛ ويجب إزالة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات فيما بين منشآت المجموعة التي تم إثباتها ضمن الأصول مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات؛ ويجب إعداد القوائم المالية للمنشآت المشمولة في القوائم المالية المجمعة في نفس تاريخ التقرير ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً؛ ويجب اتباع سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات وللأحداث الأخرى المتماثلة في ظل الظروف المتشابهة.

### الإفصاحات في القوائم المالية المجمعة

٣٠.٩ يجب أن تفصح القوائم المالية المجمعة عما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية مجمعة.

(ب) سبب إعداد القوائم المالية المجمعة.

(ج) أساس تحديد المنشآت المشمولة في القوائم المالية المجمعة.

(د) أساس إعداد القوائم المالية المجمعة.

(هـ) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، المطلوبة بموجب القسم ٣٣ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

# القسم رقم ١٠

# "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ١٠

## السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء

### نطاق هذا القسم

١٠.١ يوفر هذا القسم إرشادات لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية. ويغطي أيضاً التغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية لفترة سابقة.

### اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

١٠.٢ السياسات المحاسبية هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

١٠.٣ إذا تناول هذا المعيار بشكل محدد معاملة أو ظرفاً أو حدثاً آخر، فيجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار. ومع ذلك، لا يلزم أن تتبع المنشأة أحد متطلبات هذا المعيار إذا كان أثر القيام بذلك ليست له أهمية نسبية.

١٠.٤ إذا لم يتناول هذا المعيار بشكل محدد معاملة أو ظرفاً أو حدثاً آخر، فيجب على إدارة المنشأة أن تجتهد في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات:

(أ) ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية،

(ب) يمكن الاعتماد عليها، بحيث إن القوائم المالية:

(١) تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛

(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والظروف والأحداث الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني لها؛

(٣) تكون محايدة، بمعنى أنها تكون خالية من التحيز؛

(٤) تتسم بالحيطة؛

(٥) تكون كاملة من جميع الجوانب الجوهرية.

١٠.٥ لممارسة الاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠.٤، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر الآتية بحسب ترتيبها التنازلي، وأن تنظر في قابليتها للتطبيق:

(أ) المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة.

(ب) تعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وضوابط إثباتها، ومفاهيم قياسها والمبادئ السائدة الواردة في القسم ٢ "المفاهيم والمبادئ السائدة".

١٠.٦ لممارسة الاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠.٤، يمكن للإدارة أيضاً أن تأخذ في الحسبان المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة.

## اتساق السياسات المحاسبية

٧.١٠ يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل متسق على المعاملات والظروف والأحداث الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب هذا المعيار، أو يسمح، على نحوٍ محدد بتصنيف البنود التي قد يكون من المناسب تطبيق سياسات مختلفة لها. وإذا تطلب هذا المعيار، أو سمح، بمثل هذا التصنيف، فيجب اختيار سياسة محاسبية ملائمة وتطبيقها بشكل متسق على كل صنف.

## التغييرات في السياسات المحاسبية

٨.١٠ لا يجوز للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية إلا إذا كان التغيير:

(أ) مطلوباً بموجب تغييرات في هذا المعيار؛ أو

(ب) تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن تأثيرات المعاملات أو الظروف أو الأحداث الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

٩.١٠ لا يعد ما يلي تغييرات في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيقٍ سياسة محاسبية على معاملات أو ظروف أو أحداث أخرى تختلف في جوهرها عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛ أو

(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو ظروف أو أحداث أخرى لم تحدث سابقاً، أو لم تكن لها أهمية نسبية؛ أو

(ج) التحول إلى نموذج التكلفة عندما لا يعد متوفراً مقياس بالقيمة العادلة يمكن الاعتماد عليه (أو العكس) لأصل يتطلب هذا المعيار أو يسمح بقياسه بالقيمة العادلة.

١٠.١٠ إذا كان هذا المعيار يسمح باختيار المعالجة المحاسبية (بما في ذلك أساس القياس) لعملية محددة أو ظرف أو حدث آخر محدد، وغيرت المنشأة اختيارها السابق، فإن ذلك يعد تغييراً في السياسة المحاسبية.

١٠.١٠أ التطبيق الأولي لسياسة إعادة تقويم الأصول وفقاً للقسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" هو تغيير في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه على أنه إعادة تقويم وفقاً للقسم ١٧. وتبعاً لذلك، فإن التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات **العقارات والآلات والمعدات** يجب المحاسبة عنه بأثر مستقبلي، بدلاً من المحاسبة عنه وفقاً للفقرتين ١١.١٠ و١٢.١٠.

### تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

١١.١٠ يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغييرات في السياسة المحاسبية كما يلي:

(أ) يجبٍ على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية، الناتج عن تغيير في متطلبات هذا المعيار، وفقاً لأحكام التحول المحددة في ذلك التعديل، إن وجدت.

(ب) عندما تختار المنشأة أن تتبع المعيار الدولي للمحاسبة (٣٩) "الأدوات المالية: الإثبات والقياس"، بدلاً من اتباع القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى تتعلق بالأدوات المالية" على النحو المسموح به بموجب الفقرة ٢.١١، ويتم تغيير متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة (٣٩)، فيجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن ذلك التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً لأحكام التحول المحددة في معيار المحاسبة (٣٩) المُنقح، إن وجدت.

(ج) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن جميع التغييرات الأخرى في السياسة المحاسبية بأثر **رجعي** (انظر الفقرة ١٢.١٠).

### التطبيق بأثر رجعي

١٢.١٠ عندما يُطبق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، وفقاً للفقرة ١١.١٠، فيجب على المنشأة أن تطبق السياسة الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أسبق تاريخ ممكن عملياً، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة على الدوام. وعندما يكون من غير الممكن عملياً تحديدآثار تغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة بعينها أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فيجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات حتى بداية أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق السياسة بأثر رجعي لها، وقد تكون هي الفترة الحالية، ويجب أن تجري المنشأة تعديلاً مقابلاً لذلك في الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة في تلك الفترة.

### الإفصاح عن تغيير السياسة المحاسبية

١٣.١٠ عندما يكون لإجراء تعديل في هذا المعيار تأثير على الفترة الحالية أو أية فترة سابقة، أو عندما يكون من المحتمل أن يكون لهذا التعديل تأثير على الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب) مبلغ التعديل لكل بند متأثر من بنود القوائم المالية للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛

(ج) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛

(د) توضيح، إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد المبالغ المطالب بالإفصاح عنها في البند (ب) أو (ج).

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

١٤.١٠ عندما يكون لتغيير اختياري في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية، أو على أية فترة سابقة، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية

(ب) الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يؤدي إلى توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة.

(ج) مبلغ التعديل لكل بند متأثر من بنود القوائم المالية، إلى الحد الممكن عملياً، وإظهار ذلك الرقم بشكل منفصل:

(١) للفترة الحالية؛

(٢) لكل فترة سابقة معروضة؛

(٣) بالإجمالي للفترات التي تسبق تلك المعروضة.

(د) توضيح، إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد المبالغ المطالب بالإفصاح عنها في البند (ج).

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

## التغييرات في التقديرات المحاسبية

١٥.١٠ التغيير في التقدير المحاسبي هو تعديل المبلغ الدفتري لأصل أو التزام أو مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل، ويكون ذلك التعديل ناتجاً عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات والمنافع المستقبلية المتوقعة منها والالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة. ومن ثمّ، فهي لا تُعد تصحيحاً لأخطاء. وعندما يكون من الصعب تمييز تغيير في سياسة محاسبية عن تغيير في تقدير محاسبي، فإن التغيير تتم معالجته على أنه تغيير في تقدير محاسبي.

١٦.١٠ يجب على المنشأة أن تُثبت تأثير التغيير في التقدير المحاسبي، بخلاف التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة ١٧.١٠، بأثر مستقبلي وذلك عن طريق تضمينه في الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر فقط على تلك الفترة؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

١٧.١٠ إذا نشأ عن التغيير في التقدير المحاسبي تغييرات في الأصول والالتزامات، أو إذا تعلق التغيير بأحد بنود حقوق الملكية، فيجب على المنشأة أن تُثبته عن طريق تعديل المبلغ الدفتري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغيير.

### الإفصاح عن تغيير في تقدير

١٨.١٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة أي تغيير في التقدير المحاسبي وتأثير التغيير على الأصول والالتزامات والدخل والمصروف للفترة الحالية. وعندما يكون من الممكن عملياً للمنشأة أن تقدر تأثير التغيير على فترة مستقبلية أو أكثر، فيجب عليها أن تُفصح عن تلك التقديرات.

## تصحيح أخطاء الفترات السابقة

١٩.١٠ أخطاء الفترات السابقة هي إغفالات وتحريفات في القوائم المالية للمنشأة، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، ناشئة عن عدم استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والتي:

(أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترات للإصدار،

(ب) يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية.

٢٠.١٠ تشمل مثل هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو عن الحقائق أو التفسيرات الخاطئة لها، والغش.

٢١.١٠ إلى المدى الممكن عملياً، يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية بأثر رجعي في أول قوائم مالية معتمدة للإصدار بعد اكتشاف تلك الأخطاء، وذلك عن طريق:

(أ) إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو

(ب) إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة معروضة، إذا كان الخطأ قد حدث قبل أسبق فترة معروضة.

٢٢٫١٠ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد تأثيرات خطأ ما على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فيجب على المنشأة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة يكون من الممكن عملياً إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

**الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة**

٢٣٫١٠ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي حول أخطاء الفترات السابقة:

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

(ب) مبلغ التصحيح لكل بند متأثر من بنود القوائم المالية وذلك لكل فترة معروضة، إلى الحد الممكن عملياً.

(ج) مبلغ التصحيح في بداية أسبق فترة معروضة، قدر الإمكان.

(د) توضيح، إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد المبالغ المطالب بالإفصاح عنها في البند (ب) أو (ج).

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

# القسم رقم ١١

# "الأدوات المالية الأساسية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ١١

## الأدوات المالية الأساسية

## نطاق القسمين ١١ و١٢

١٫١١ يتناول هذا القسم مع القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية" إثبات وإلغاء إثبات الأدوات المالية (الأصول المالية والالتزامات المالية)، وقياسها والإفصاح عنها. وينطبق القسم ١١ على الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لجميع المنشآت. وينطبق القسم ١٢ على الأدوات والمعاملات المالية الأخرى الأكثر تعقيداً. وإذا كانت المنشأة لا تدخل إلا في المعاملات الخاصة بالأدوات المالية الأساسية، فإن القسم ١٢ لا ينطبق عليها. ومع ذلك، فحتى المنشآت التي ليس لديها سوى الأدوات المالية الأساسية يجب عليها أن تأخذ في الحسبان نطاق القسم ١٢ للتأكد من أنها معفاة منه.

### اختيار السياسة المحاسبية

٢٫١١ يجب على المنشأة أن تختار تطبيق إما:

(أ) متطلبات كل من القسمين ١١ و١٢ بالكامل؛ أو

(ب) متطلبات القياس والإثبات الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة (٣٩) "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" ومتطلبات الإفصاح الواردة في القسمين ١١ و١٢.

وذلك للمحاسبة عن جميع أدواتها المالية. ويُعد اختيار المنشأة للبند "أ" أو "ب" اختياراً لسياسة محاسبية. وتتضمن الفقرات ٨٫١٠ - ١٤٫١٠ متطلبات لتحديد الوقت المناسب لإدخال تغيير في السياسة المحاسبية، وكيف ينبغي أن تتم المحاسبة عن مثل هذا التغيير، وما هي المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها بشأن التغيير.

### مقدمة للقسم ١١

٣٫١١ الأداة المالية هي عقد ينشئ أصلاً مالياً لإحدى المنشآت والتزاماً مالياً أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.

٤٫١١ يتطلب القسم ١١ استخدام نموذج بالتكلفة المطفأة لجميع الأدوات المالية الأساسية باستثناء الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية أو الممتازة غير القابلة للرد التي يتم تداولها في سوق عامة أو التي يمكن قياس قيمتها العادلة خلافاً لذلك بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

٥٫١١ الأدوات المالية الأساسية الواقعة ضمن نطاق القسم ١١ هي تلك التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٨٫١١. ومن أمثلة الأدوات المالية التي تستوفي عادة تلك الشروط:

**(أ) النقد.**

(ب) الودائع تحت الطلب والودائع محددة الأجل عندما تكون المنشأة هي المودع، مثل الحسابات المصرفية.

(ج) الورقة التجارية والفواتير التجارية المحتفظ بها.

(د) الحسابات وأوراق القبض والقروض مستحقة التحصيل ومستحقة السداد.

(ه) السندات وأدوات الدين المشابهة.

(و) الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية والممتازة غير القابلة للرد.

(ي) التعهدات باستلام قرض إذا كان التعهد لا يمكن تسويته بالصافي نقداً.

٦.١١ من أمثلة الأدوات المالية التي لا تستوفي عادة الشروط الواردة في الفقرة ٨.١١، ومن ثمّ فهي تقع ضمن نطاق القسم ١٢:

(أ) الأوراق المالية المضمونة بأصول، مثل التزامات الرهن المضمونة، واتفاقيات إعادة الشراء وحزم المبالغ مستحقة التحصيل التي يتم توريقها.

(ب) الخيارات، والحقوق، والأذونات، والعقود المستقبلية، والعقود الآجلة ومقايضات معدلات الفائدة التي يمكن تسويتها نقداً أو بمبادلة أداة مالية أخرى.

(ج) الأدوات المالية التي تستحق الوصف بأنها أدوات تحوط والمعينة على أنها كذلك وفقاً للمتطلبات الواردة في القسم ١٢.

(د) التعهدات بتقديم قرض إلى منشأة أخرى.

(ه) التعهدات باستلام قرض إذا كان التعهد يمكن تسويته بالصافي نقداً.

## نطاق القسم ١١

٧.١١ ينطبق القسم ١١ على جميع الأدوات المالية المستوفية لشروط الفقرة ٨.١١ باستثناء ما يلي:

(أ) الاستثمارات في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" أو القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" أو القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة".

(ب) الأدوات المالية التي تستوفي تعريف حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك مكون حقوق الملكية للأدوات المالية المركبة التي تصدرها المنشأة (انظر القسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية").

(ج) عقود الإيجار، التي ينطبق عليها القسم ٢٠ "عقود الإيجار" أو الفقرة ٣.١٢(و). ومع ذلك، فإن متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في الفقرات ٣٣.١١ - ٣٨.١١ تنطبق على إلغاء إثبات مبالغ عقود الإيجار مستحقة التحصيل المثبتة من قبل المؤجر ومبالغ عقود الإيجار مستحقة السداد المثبتة من قبل المستأجر، وتنطبق متطلبات الهبوط في القيمة الواردة في الفقرات ٢١.١١ - ٢٦.١١ على مبالغ عقود الإيجار مستحقة التحصيل المثبتة من قبل المؤجر.

(د) حقوق وواجبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي ينطبق عليها القسم ٢٨ "منافع الموظفين".

(ه) الأدوات المالية والعقود والواجبات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم".

(و) أصول التعويض من الأطراف الأخرى التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات" (انظر الفقرة ٩.٢١).

## الأدوات المالية الأساسية

٨.١١ يجب على المنشأة أن تحاسب عن الأدوات المالية الآتية على أنها أدوات مالية أساسية وفقاً للقسم ١١:

(أ) النقد.

(ب) أداة دين (مثل حساب، أو ورقة قبض، أو قرض مستحق التحصيل أو السداد) تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٩.١١.

(ج) التعهد باستلام قرض:

(١) لا يمكن تسويته بالصافي نقداً،

(٢) يُتوقع عند تنفيذ التعهد أن يستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٩,١١.

(د) الاستثمار في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية أو الأسهم الممتازة غير القابلة للرد.

٩.١١ يجب أن تتم المحاسبة عن أداة الدين التي تستوفي جميع الشروط الواردة في البنود (أ) - (د) وفقاً للقسم ١١:

(أ) أن تكون العوائد لحامل الأداة (المقرض/الدائن) المقيّمة بالعملة المقوّمة بها أداة الدين إمّا:

(١) مبلغاً ثابتاً؛ أو

(٢) معدل عائد ثابت على مدى عمر الأداة؛ أو

(٣) عائداً متغيراً يساوي، خلال عمر الأداة، معدل فائدة مرجعي واحد معلن أو قابل للرصد (مثل معدل الفائدة المعروض بين بنوك لندن (الليبور))؛ أو

(٤) مزيجاً من مثل هذه المعدلات الثابتة والمتغيرة، شريطة أن تكون كل من المعدلات الثابتة والمتغيرة موجبة (مثلاً، مقايضة معدل فائدة بمعدل ثابت موجب ومعدل متغير سالب لن تستوفي هذا الضابط). وبالنسبة لعوائد الفائدة ذات المعدلات الثابتة والمتغيرة، يتم احتساب الفائدة عن طريق ضرب معدل الفترة المنطبقة في المبلغ الأصلي القائم خلال الفترة.

(ب) ألا يوجد شرط تعاقدي يمكن، أن يؤدي بنفسه إلى خسارة حامل الأداة (المقرض/الدائن) للمبلغ الأصلي أو أية فائدة تخص الفترة الحالية أو الفترات السابقة. ولا تُعد أداة الدين التالية في استحقاقها لأدوات دين أخرى مثالاً على مثل هذا الشرط التعاقدي.

(ج) ألا تكون الشروط التعاقدية التي تسمح أو تتطلب من المُصدِر (المقترض) أن يسدد أداة الدين مبكراً أو التي تسمح أو تتطلب من حامل الأداة (المقرض/ الدائن) أن يردها إلى المُصدِر (أي يطلب السداد) قبل استحقاقها، مشروطة بأحداث مستقبلية بخلاف ما يكون لحماية:

(١) الحامل من التغير في خطر الائتمان المرتبط بالمُصدِر أو الأداة (على سبيل المثال، التعثر أو تخفيض مستوى التصنيف الائتماني، أو خرق التعهدات المرتبطة بالقرض) أو التغير في السيطرة على المُصدِر؛ أو

(٢) الحامل أو المُصدِر من التغيرات في أنظمة الضرائب أو الأنظمة ذات الصلة.

(د) ألا تكون هناك عوائد مشروطة أو شروط سداد مشروطة باستثناء العائد ذي المعدل المتغير الموضح في البند "أ" وشروط السداد المبكر الموضحة في البند "ج".

٩.١١أ من أمثلة أدوات الدين التي تستوفي عادة الشروط الواردة في الفقرة ٩,١١(أ)(٤):

(أ) قرض بنكي بمعدل فائدة ثابت لفترة أولية ثم يتغير إلى معدل فائدة معلن أو معدل فائدة متغير قابل للرصد بعد تلك الفترة؛

(ب) قرض بنكي بفائدة يجب دفعها بمعدل فائدة معلن أو معدل فائدة متغير قابل للرصد زائد معدل ثابت طوال فترة القرض، على سبيل المثال معدل الليبور زائد ٢٠٠ نقطة أساس.

٩.١١ب من أمثلة أدوات الدين التي تستوفي عادة الشروط الواردة في الفقرة ١١-٩(ج) القرض البنكي الذي يسمح للمقترض بإنهاء الترتيب في وقت مبكر، على الرغم من أنه قد يتطلب من المقترض دفع غرامة لتعويض البنك عن تكاليف إنهاء المقترض للترتيب في وقت مبكر.

١٠.١١ من أمثلة الأدوات المالية التي تستوفي عادة الشروط الواردة في الفقرة ٩,١١:

(أ) الحسابات والأوراق التجارية المستحقة من المدينين التجاريين والمستحقة للدائنين التجاريين، والقروض من البنوك أو أطراف ثالثة أخرى.

(ب) المبالغ مستحقة السداد بعملة أجنبية. ومع ذلك، فإن أي تغير في المبلغ مستحق السداد بسبب التغير في سعر الصرف يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٠,٣٠.

(ج) القروض من أو للمنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة التي تستحق الدفع عند طلبها.

(د) أداة الدين التي ستصبح مستحقة التحصيل مباشرة إذا تعثر المُصدِر في سداد الفائدة أو المبلغ الأصلي (مثل هذا الشرط لا يخالف الشروط الواردة في الفقرة ٩,١١).

١١.١١ من أمثلة الأدوات المالية التي لا تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٩,١١ (وتقع بالتالي ضمن نطاق القسم ١٢):

(أ) الاستثمار في أداوت حقوق الملكية لمنشأة أخرى بخلاف الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية والممتازة غير القابلة للرد (انظر الفقرة ٨,١١(د)).

(ب) مقايضة معدل الفائدة التي تدر تدفقاً نقدياً موجباً أو سالباً، أو تعهد آجل بشراء سلعة أو أداة مالية قابلة للتسوية نقداً والتي يمكن أن يكون لها عند التسوية تدفق نقدي موجب أو سالب، نظراً لأن مثل هذه المقايضات والتعهدات الآجلة لا تستوفي الشرط الوارد في الفقرة ٩,١١(أ).

(ج) الخيارات والعقود الآجلة، نظراً لأن العوائد التي يحصل عليها حامل الأداة ليست ثابتة والشرط الوارد في الفقرة ٩,١١(أ) غير مستوفى.

(د) الاستثمارات في الديون القابلة للتحويل، نظراً لأن العائد الذي يحصل عليه حامل الأداة يمكن أن يتغير مع تغير أسعار أسهم حقوق ملكية المُصدِر وليس فقط مع تغير معدلات الفائدة في السوق.

## الإثبات الأولي للأصول والالتزامات المالية

١٢.١١ يجب على المنشأة أن تُثبت الأصل المالي أو الالتزام المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفاً في الشروط التعاقدية الخاصة بالأداة.

## القياس الأولي

١٣.١١ عند الإثبات الأولي لأصل مالي أو التزام مالي، يجب على المنشأة قياس هذا الأصل أو الالتزام بسعر المعاملة (بما في ذلك تكاليف المعاملة باستثناء القياس الأولي للأصول والالتزامات المالية التي تقاس لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة) ما لم يشكل الترتيب، في الواقع، معاملة تمويل للمنشأة (لالتزام مالي) أو الطرف المقابل (لأصل مالي) في الترتيب. ويشكل الترتيب معاملة تمويل إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الأعمال العادية، على سبيل المثال، تقديم تسهيلات ائتمانية بدون فائدة لمشترٍ من أجل بيع السلع، أو إذا تم التمويل بمعدل فائدة لا يمثل معدلات السوق، على سبيل المثال، تقديم قرض لموظف بدون فائدة أو بمعدل فائدة أقل من معدلات السوق. وإذا كان الترتيب يشكل معاملة تمويل، فيجب على المنشأة أن تقيس الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة الحالية للدفعات المستقبلية مخصومة بمعدل الفائدة السوقي لأداة دين مشابهة يتم تحديدها عند الإثبات الأولي.

**أمثلة - الأصول المالية**

١- للقرض طويل الأجل المقدم لمنشأة أخرى، يتم إثبات المبلغ مستحق التحصيل بالقيمة الحالية للنقد المستحق (بما في ذلك مدفوعات الفائدة ومدفوعات سداد أصل القرض) من تلك المنشأة.

٢- للسلع المبيعة إلى عميل بائتمان قصير الأجل، يتم إثبات المبلغ مستحق التحصيل بالمبلغ النقدي غير المخصوم مستحق التحصيل من تلك المنشأة، والذي عادة ما يكون سعر الفاتورة.

٣- للبند المبيع إلى عميل بائتمان خالٍ من الفائدة لمدة سنتين، يتم إثبات المبلغ مستحق التحصيل بسعر البيع النقدي الحالي لذلك البند. وعندما لا يكون سعرُ البيع النقدي الحالي معلوماً، فيمكن تقديره على أنه القيمة الحالية للنقد مستحق التحصيل مخصوماً باستخدام معدل أو معدلات الفائدة السوقية السائدة لمبلغ مشابه مستحق التحصيل.

٤- للشراء النقدي للأسهم العادية الخاصة بمنشأة أخرى، يتم إثبات الاستثمار بالمبلغ النقدي المدفوع لاقتناء الأسهم.

**أمثلة - الالتزامات المالية**

١- للقرض المستلم من بنك، يتم إثبات المبلغ مستحق السداد أولياً بالقيمة الحالية للنقد المستحق للبنك (بما في ذلك، على سبيل المثال، مدفوعات الفائدة ومدفوعات سداد أصل القرض).

٢- للسلع المشتراة من مورد بائتمان قصير الأجل، يتم إثبات المبلغ مستحق السداد بالمبلغ غير المخصوم المستحق للمورد، والذي عادةً ما يكون سعر الفاتورة.

## القياس اللاحق

١٤٫١١ في نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة أن تقيس الأدوات المالية على النحو الآتي، دون أي حسم لتكاليف المعاملة التي يمكن أن تتحملها المنشأة عند البيع أو أي استبعاد آخر:

(أ) يجب أن تقاس أدوات الدين التي تستوفي الشروط الواردة في الفقرة ٨٫١١(ب) بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. وتوفر الفقرات ١٥٫١١ - ٢٠٫١١ إرشادات بشأن تحديد التكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية. ويجب أن تُقاس أدوات الدين التي تصنف على أنها أصول متداولة أو التزامات متداولة بالمبلغ غير المخصوم للنقد أو العوض الآخر المتوقع دفعه أو استلامه (أي صافياً من الهبوط في القيمة - انظر ٢١٫١١ - ٢٦٫١١) ما لم يشكل الترتيب، في الواقع، معاملة تمويل (انظر الفقرة ١٣٫١١).

(ب) يجب أن تُقاس التعهدات باستلام قرض، المستوفية للشروط الواردة في الفقرة ٨٫١١(ج) بالتكلفة (التي تكون في بعض الأحيان صفراً) مطروحاً منها الهبوط في القيمة.

(ج) يجب أن تُقاس الاستثمارات في الأسهم الممتازة غير القابلة للتحويل والأسهم العادية أو الممتازة غير القابلة للرد على النحو الآتي (توفر الفقرات ٢٧٫١١ - ٣٢٫١١ إرشادات بشأن القيمة العادلة):

(١) إذا كانت الأسهم يتم تداولها في سوق عامة أو يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة أخرى يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب أن يُقاس الاستثمار بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.

(٢) يجب أن تُقاس جميع الاستثمارات الأخرى من هذا القبيل بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة.

يجب تقييم الهبوط في القيمة أو عدم قابلية التحصيل للأصول المالية في البنود "أ" و"ب" و"ج"(٢). وتوفر الفقرات ٢١٫١١- ٢٦٫١١ إرشادات في هذا الشأن.

## التكلفة المطفأة وطريقة الفائدة الفعلية

١٥.١١ **التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الالتزام المالي** في كل تاريخ تقرير هي صافي المبالغ الآتية:

(أ) المبلغ الذي يُقاس به الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي.

(ب) مطروحاً منه أي مدفوعات لسداد أصل القرض.

(ج) مضافاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء المتراكم باستخدام طريقة الفائدة الفعلية لأي فرق بين المبلغ عند الإثبات الأولي ومبلغ الاستحقاق.

(د) مطروحاً منه، في حال الأصل المالي، أي تخفيض (بشكل مباشر أو من خلال استخدام حساب مخصص) للهبوط في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

والأصول والالتزامات المالية التي ليس لها معدل فائدة محدد، والتي لا تتعلق بالترتيبات التي تشكل معاملة تمويل، والتي يتم تصنيفها على أنها أصول متداولة أو التزامات متداولة تُقاس أولياً بمبلغ غير مخصوم وفقاً للفقرة ١٣.١١. وتبعاً لذلك، لا ينطبق البند "ج" عليها.

١٦.١١ طريقة الفائدة الفعلية هي طريقة لاحتساب التكلفة المطفأة للأصل المالي أو الالتزام المالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتخصيص دخل الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى الفترة ذات الصلة. ومعدل الفائدة الفعلية هو المعدل الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية، أو خلال فترة أقصر عندما يكون ذلك مناسباً، وصولاً إلى المبلغ الدفتري للأصل المالي أو الالتزام المالي. ويتم تحديد معدل الفائدة الفعلية على أساس المبلغ الدفتري للأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي. وبموجب طريقة الفائدة الفعلية:

(أ) تكون التكلفة المطفأة للأصل (الالتزام) المالي هي القيمة الحالية للمقبوضات (المدفوعات) النقدية المستقبلية مخصومة بمعدل الفائدة الفعلية،

(ب) يكون مصروف (دخل) الفائدة في فترة معينة مساوياً للمبلغ الدفتري للالتزام (الأصل) المالي في بداية الفترة مضروباً في معدل الفائدة الفعلية للفترة.

١٧.١١ عند حساب معدل الفائدة الفعلية، يجب على المنشأة أن تقدر التدفقات النقدية آخذة في الحسبان جميع البنود التعاقدية للأداة المالية (على سبيل المثال، خيارات السداد المبكر والاستدعاء والخيارات المشابهة) وخسائر الائتمان المعلومة التي تم تحملها، لكن لا يجوز لها أن تأخذ في الحسبان خسائر الائتمان المستقبلية المحتملة التي لم يتم تحملها بعد.

١٨.١١ عند احتساب معدل الفائدة الفعلية، يجب على المنشأة أن تقوم بإطفاء أي رسوم ذات علاقة، وأي تكاليف تمويل مدفوعة أو مقبوضة (مثل "النقاط")، وأي تكاليف للمعاملة وأي علاوات أو خصومات أخرى، على مدى العمر المتوقع للأداة باستثناء ما يلي: يجب على المنشأة أن تستخدم فترة أقصر إذا كانت هي الفترة التي تتعلق بها الرسوم أو تكاليف التمويل المدفوعة أو المقبوضة أو تكاليف المعاملات أو العلاوات أو الخصومات. ويكون هذا هو الحال عندما تتم إعادة تسعير المتغير الذي تتعلق به الرسوم، أو تكاليف التمويل المدفوعة أو المقبوضة، أو تكاليف المعاملات، أو العلاوات أو الخصومات، تبعاً للمعدلات السوقية قبل الاستحقاق المتوقع للأداة. وفي مثل هذه الحالة، تكون فترة الإطفاء المناسبة هي الفترة التي تمتد حتى تاريخ إعادة التسعير التالي.

١٩٫١١ بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية ذات المعدل المتغير، يؤدي إعادة التقدير الدوري للتدفقات النقدية لإظهار أثر التغيرات الطارئة على معدلات الفائدة السوقية إلى تغيير معدل الفائدة الفعلية. وفي حالة وجود معدل متغير لأصل مالي أو التزام مالي تم إثباته أولياً بمبلغ يساوي المبلغ الأصلي مستحق التحصيل أو مستحق السداد عند الاستحقاق، فإن إعادة تقدير دفعات الفائدة المستقبلية عادةً لا يكون له أي تأثير كبير على المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام.

٢٠٫١١ إذا قامت المنشأة بتنقيح تقديراتها للمدفوعات أو المقبوضات، فيجب على المنشأة أن تعدل المبلغ الدفتري للأصل المالي أو الالتزام المالي (أو مجموعة الأدوات المالية) لإظهار أثر التدفقات النقدية الفعلية والمنقحة المقدرة. ويجب على المنشأة أن تقوم بإعادة احتساب المبلغ الدفتري عن طريق حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي الخاص بالأداة المالية. وتُثبت المنشأة التعديل على أنه دخل أو مصروف ضمن الربح أو الخسارة في تاريخ التنقيح.

**مثال لتحديد التكلفة المطفأة لقرض مدته خمس سنوات باستخدام طريقة الفائدة الفعلية**

بتاريخ ١ يناير ٢٠×٠، اقتنت المنشأة سنداً مقابل ٩٠٠ وحدة عملة، وتكبدت تكاليف معاملة تبلغ ٥٠ وحدة عملة، وهناك فائدة بمبلغ ٤٠ وحدة عملة مستحقة التحصيل في نهاية كل سنة، على مدى السنوات الخمس التالية (٣١ ديسمبر ٢٠×٠ – ٣١ ديسمبر ٢٠×٤). وتبلغ قيمة الاسترداد الإلزامي للسند ١١٠٠ وحدة عملة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×٤).

| السنة | المبلغ الدفتري في بداية الفترة<br>وحدة عملة | دخل الفائدة بنسبة ٦٫٩٥٨٣٪<br>وحدة عملة | التدفق النقدي الوارد<br>وحدة عملة | لمبلغ الدفتري في نهاية الفترة<br>وحدة عملة |
|---|---|---|---|---|
| ٢٠×٠ | ٩٥٠٫٠٠٠ | ٦٦٫١٠ | (٤٠٫٠٠) | ٩٧٦٫١١ |
| ٢٠×١ | ٩٧٦٫١١ | ٦٧٫٩٢ | (٤٠٫٠٠) | ١٠٠٤٫٠٣ |
| ٢٠×٢ | ١٠٠٤٫٠٣ | ٦٩٫٨٦ | (٤٠٫٠٠) | ١٠٣٣٫٨٩ |
| ٢٠×٣ | ١٠٣٣٫٨٩ | ٧١٫٩٤ | (٤٠٫٠٠) | ١٠٦٥٫٨٣ |
| ٢٠×٤ | ١٠٦٥٫٨٣ | ٧٤٫١٦ | (٤٠٫٠٠) | (١١٠٠٫٠٠) |
| | | | (١١٠٠٫٠٠) | – |

* معدل الفائدة الفعلية البالغ ٦٫٩٥٨٣ هو المعدل الذي تُخصم به التدفقات النقدية المتوقعة على السند وصولاً إلى المبلغ الدفتري الأولي.

٤٠/(١٫٠٦٩٥٨٣)١ + ٤٠/(١٫٠٦٩٥٨٣)٢ + ٤٠/(١٫٠٦٩٥٨٣)٣ + ٤٠/(١٫٠٦٩٥٨٣)٤ + ٤٠/(١٫٠٦٩٥٨٣)٥ = ٩٥٠

(أ) البنود النقدية الواردة في هذا المستند مقوّمة بوحدات العملة.

## الهبوط في قيمة الأصول المالية المقيسة بالتكلفة أو التكلفة المطفأة

### الإثبات

٢١.١١ في نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة أن تُقيِّم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على الهبوط في قيمة أي أصول مالية مقيسة بالتكلفة أو التكلفة المطفأة. وإذا كان هناك دليل موضوعي على حدوث هبوط في القيمة، فيجب على المنشأة أن تُثبت خسارة الهبوط في القيمة ضمن الربح أو الخسارة مباشرةً.

٢٢.١١ من بين الأدلة الموضوعية على الهبوط في قيمة أصل مالي أو مجموعة من الأصول البيانات القابلة للرصد التي تنمو إلى علم مالك الأصل عن الأحداث الآتية المسببة للخسارة:

(أ) الصعوبات المالية الكبيرة التي يواجهها المُصدِر أو الملتزم؛ أو

(ب) الإخلال بأحد العقود، مثل التعثر في، أو التأخر عن، سداد الفائدة أو المبلغ الأصلي؛ أو

(ج) قيام الدائن، لأسباب اقتصادية أو قانونية تتعلق بالصعوبات المالية التي يواجهها المدين، بمنح المدين امتيازاً ما كان للدائن أن ينظر في منحه للمدين في ظروف أخرى.؛ أو

(د) احتمال أن المدين سيدخل في حالة إفلاس أو صورة أخرى من صور إعادة التنظيم المالي؛ أو

(ه) إشارة البيانات القابلة للرصد إلى حدوث انخفاض يمكن قياسه في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة أصول مالية منذ الإثبات الأولي لتلك الأصول، حتى وإن كان الانخفاض لا يمكن ربطه بعد بالأصول المالية الفردية في المجموعة، مثل الظروف الاقتصادية الوطنية أو المحلية السلبية أو التغيرات السلبية في ظروف الصناعة.

٢٣.١١ يمكن أن تكون هناك عوامل أخرى أيضاً تدل على حدوث هبوط في القيمة، بما في ذلك التغيرات المهمة التي يكون لها تأثير سلبي والتي تشهدها البيئة التقنية، أو السوقية، أو الاقتصادية أو النظامية التي يعمل فيها المصدر.

٢٤.١١ يجب على المنشأة أن تُقيِّم كل أصل من الأصول المالية الآتية بشكل فردي لتحديد الهبوط في قيمته:

(أ) جميع أدوات حقوق الملكية بغض النظر عن أهميتها،

(ب) الأصول المالية الأخرى التي تكون لكل منها أهمية مستقلة بذاتها.

يجب على المنشأة أن تُقيِّم الأصول المالية الأخرى لتحديد الهبوط في قيمتها، سواءً لكل أصل على حدة أو لكل مجموعة يتم إنشاؤها على أساس التشابه في خصائص مخاطر الائتمان.

### القياس

٢٥.١١ يجب على المنشأة أن تقيس خسارة الهبوط في القيمة للأصول المالية الآتية المقيسة بالتكلفة أو التكلفة المطفأة كما يلي:

(أ) بالنسبة للأصل المالي المقيس بالتكلفة المطفأة وفقاً للفقرة ١٤.١١(أ)، تكون خسارة الهبوط في القيمة هي الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة مخصومة بمعدل الفائدة الفعلية الأصلي للأصل. وإذا كان لمثل هذا الأصل المالي معدل فائدة متغير، فإن معدل الخصم المستخدم لقياس أية خسارة هبوط في القيمة هو معدل الفائدة الفعلية الحالي المحدد بموجب العقد.

(ب) بالنسبة للأصل المالي المقيس بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة وفقاً للفقرة ١٤.١١ (ب) و (ج)(٢)، تكون خسارة الهبوط في القيمة هي الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل وأفضل تقدير (والذي بالضرورة سيكون تقريبياً) للمبلغ (الذي يمكن أن يكون صفراً) الذي كانت ستستلمه المنشأة مقابل الأصل إذا كان سيتم بيعه في تاريخ التقرير.

### العكس

٢٦.١١ في حالة انخفاض مبلغ خسارة الهبوط في القيمة، في فترة لاحقة، وكان من الممكن ربط الانخفاض بشكل موضوعي بحدث واقع بعد إثبات الهبوط (مثل التحسن في التصنيف الائتماني للمدين)، فيجب على المنشأة أن تعكس خسارة الهبوط في القيمة المثبتة سابقاً إمّا بشكل مباشر أو عن طريق تعديل أحد حسابات المخصصات. ولا يجوز أن ينتج عن عملية العكس مبلغ دفتري للأصل المالي (صاف من أي حساب مخصص) يزيد عمّا كانت ستكون عليه قيمة المبلغ الدفتري لو أنه لم يتم إثبات الهبوط في القيمة سابقاً. ويجب أن تُثبت المنشأة مبلغ العكس ضمن الربح أو الخسارة مباشرة.

### القيمة العادلة

٢٧.١١ يجب أن تستخدم المنشأة التسلسل التالي لتقدير القيمة العادلة للأصل:

(أ) أفضل الأدلة على القيمة العادلة هو السعر المعلن لأصل مطابق (أو أصل مماثل) في سوق نشطة. ويكون هذا عادة هو سعر العرض الحالي.

(ب) عندما تكون الأسعار المعلنة غير متاحة، فإن أي سعر في اتفاقية بيع ملزمة أو معاملة حديثة لأصل مطابق (أو أصل مشابه) في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل يوفر دليلاً على القيمة العادلة. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذا السعر قد لا يكون تقديراً جيداً للقيمة العادلة إذا كان هناك تغير مهم في الظروف الاقتصادية أو كان هناك فاصل زمني كبير بين تاريخ اتفاقية البيع الملزمة أو المعاملة وبين تاريخ القياس. وإذا كان بإمكان المنشأة إثبات أن سعر آخر معاملة لا يُعد تقديراً جيداً للقيمة العادلة (على سبيل المثال، لأنه يعكس المبلغ الذي ستستلمه المنشأة أو تدفعه في معاملة اضطرارية أو تصفية إجبارية أو بيع بثمن بخس)، فعندئذٍ يتم تعديل ذلك السعر.

(ج) إذا كانت السوق الخاصة بالأصل ليست نشطة ولا توجد هناك أي اتفاقيات بيع ملزمة أو معاملات حديثة لأصل مطابق (أو أصل مشابه) تُعد في حد ذاتها تقديراً جيداً للقيمة العادلة، فإن المنشأة تقدر القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقويم آخر. ويكون الهدف من استخدام أسلوب التقويم تقدير السعر الذي كانت ستتم به المعاملة في تاريخ القياس في عملية تبادل تتم بإرادة حرة وبدافع الاعتبارات التجارية المعتادة.

تشير أقسام أخرى من هذا المعيار إلى إرشادات قياس القيمة العادلة الواردة في الفقرات ٢٧,١١ - ٣٢,١١، بما في ذلك القسم ٩، والقسم ١٢، والقسم ١٤، والقسم١٥، والقسم ١٦ "العقارات الاستثمارية" والقسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات"، والقسم ٢٨.

### أسلوب التقويم

٢٨.١١ تتضمن أساليب التقويم استخدام المعاملات السوقية الحديثة التي تتم بإرادة حرة لأصل مطابق بين أطراف تتوفر لديها المعرفة والرغبة في التعامل، في حال توفر هذه المعاملات، مع الرجوع إلى القيمة العادلة الحالية لأصل آخر يماثل إلى حد كبير الأصل الذي يتم قياسه وتحليل التدفقات النقدية المخصومة ونماذج تسعير الخيارات. وإذا كان هناك أسلوب تقويم يُستخدم على نحو شائع من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأصل وثبت أن هذا الأسلوب يوفر تقديرات يمكن الاعتماد عليها للأسعار التي يتم الحصول عليها في معاملات السوق الفعلية، فينبغي على المنشأة استخدام ذلك الأسلوب.

٢٩.١١ الهدف من استخدام أسلوب التقويم هو أن يتم تحديد السعر الذي كانت ستتم به المعاملة في تاريخ القياس في عملية تبادل تتم بإرادة حرة وبدافع الاعتبارات التجارية المعتادة. ويتم تقدير القيمة العادلة على أساس نتائج أسلوب التقويم الذي يحقق أقصى استفادة من مدخلات السوق، ويعتمد بأقل قدر ممكن على المدخلات التي تحددها المنشأة. ويتوقع

أن يصل أي أسلوب تقويم إلى تقدير يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة إذا:

(أ) كان هذا الأسلوب يعكس بشكل معقول الكيفية التي من المتوقع أن يتم تسعير الأصل بها في السوق،

(ب) كانت المدخلات في أسلوب التقويم تمثل بشكل معقول توقعات السوق ومقاييس عوامل تحقيق العوائد في مقابل تحمل المخاطر المتأصلة في الأصل.

### عدم وجود سوق نشطة

٣٠٫١١ تكون القيمة العادلة للاستثمارات في الأصول، التي ليس لها سعر سوق معلن في سوق نشطة، قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها إذا:

(أ) كان التقلب في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة لذلك الأصل ليس كبيراً، أو

(ب) كانت احتمالات مختلف التقديرات الواقعة ضمن المدى يمكن تقييمها بدرجة معقولة واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

٣١٫١١ هناك أوضاع عديدة لا يكون من المرجح فيها أن تحدث تقلبات كبيرة في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة للأصول التي ليس لها سعر سوق معلن. ويمكن عادةً تقدير القيمة العادلة للأصل الذي اقتنته المنشأة من طرف خارجي. ولكن في حال اتساع نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة وعدم إمكانية تقييم التقديرات المختلفة بشكل معقول، فإن المنشاة تمتنع عن قياس الأصل بالقيمة العادلة.

٣٢٫١١ إذا لم يعد متاحاً التوصل إلى مقياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة لأصل معين مقيس بالقيمة العادلة (أو إذا لم يكن ذلك متاحاً بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند توفر مثل هذا الإعفاء (انظر الفقرتين ١٤٫١١(ج) و٨٫١٢(ب))، فإن المبلغ الدفتري للأصل في آخر تاريخ كان فيه الأصل قابلاً للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها يصبح هو تكلفته الجديدة. ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بمبلغ هذه التكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة إلى أن يصبح متاحاً التوصل إلى مقياس للقيمة العادلة يمكن الاعتماد عليه (أو يصبح متاحاً التوصل إليه بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند توفر مثل هذا الإعفاء).

## إلغاء إثبات أصل مالي

٣٣٫١١ لا يجوز للمنشأة إلغاء إثبات الأصل المالي إلا في إحدى الحالات الآتية:

(أ) انقضاء أو تسوية الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو

(ب) قيام المنشأة بتحويل ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية، المرتبطة بالأصل المالي إلى طرف آخر؛ أو

(ج) قيام المنشأة، رغم احتفاظها ببعض مخاطر ومنافع الملكية المهمة، بنقل السيطرة على الأصل إلى طرف آخر وامتلاك الطرف الآخر للقدرة العملية على بيع الأصل بأكمله إلى طرف ثالث ليس بذي علاقة وقدرته على ممارسة تلك القدرة بشكل منفرد ودون الحاجة لفرض قيود إضافية على عملية النقل. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة:

(١) إلغاء إثبات الأصل،

(٢) إثبات أي حقوق وواجبات تم الاحتفاظ بها أو تم إنشاؤها في عملية النقل، على نحو منفصل.

ويجب تخصيص المبلغ الدفتري للأصل المنقول بين الحقوق أو الواجبات المحتفظ بها وتلك المنقولة على أساس قيمها

العادلة النسبية في تاريخ النقل. ويجب قياس الحقوق والواجبات المترتبة حديثاً بقيمها العادلة في ذلك التاريخ. ويجب إثبات أي فرق بين العوض المستلم والمبالغ المثبتة والملغي إثباتها وفقاً لهذه الفقرة ضمن الربح أو الخسارة في فترة النقل.

٣٤.١١ إذا لم ينتج عن عملية النقل إلغاء إثبات لأن المنشأة احتفظت بمخاطر ومنافع ملكية مهمة للأصل المنقول، فيجب على المنشأة أن تستمر في إثبات الأصل المنقول بأكمله ويجب أن تُثبت التزاماً مالياً مقابل العوض المستلم. ولا يجوز إجراء مقاصة للأصل والالتزام. وفي الفترات اللاحقة، يجب على المنشأة أن تُثبت أي دخل على الأصل المنقول وأي مصروف متكبد على الالتزام المالي.

٣٥.١١ عندما يقدم ناقل الأصل ضماناً رهنياً غير نقدي (مثل أدوات دين أو حقوق ملكية) إلى المنقول إليه، فإن المحاسبة عن الضمان الرهني من قبل الناقل والمنقول إليه تعتمد على ما إذا كان المنقول إليه له حق أن يبيع أو يرهن الضمان الرهني وعلى ما إذا كان الناقل قد تعثر في السداد. ويجب على الناقل والمنقول إليه أن يحاسبا عن الضمان الرهني على النحو الآتي:

(أ) إذا كان المنقول إليه له الحق بموجب عقد أو حسب العرف في بيع الضمان الرهني أو في رهنه، فيجب على الناقل أن يُعيد تصنيف ذلك الأصل في قائمة المركز المالي الخاصة به (مثلاً على أنه أصل تم إقراضه، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة، أو مبلغ إعادة شراء مستحق التحصيل) بشكل منفصل عن الأصول الأخرى.

(ب) إذا قام المنقول إليه ببيع الضمان الرهني المرهون له، فيجب عليه إثبات المتحصلات من البيع وإثبات التزام مقيس بالقيمة العادلة مقابل الواجب الذي عليه بإعادة الضمان الرهني.

(ج) إذا تعثر الناقل في السداد بموجب شروط العقد ولم يعد يملك حق استعادة الضمان الرهني، فيجب عليه إلغاء إثبات الضمان الرهني، ويجب على المنقول إليه إثبات الضمان على أنه أصل خاص به مقيس أولياً بالقيمة العادلة. وإذا كان المنقول إليه قد باع بالفعل الضمان الرهني، فإنه يلغي إثبات الواجب الذي عليه بإعادة الضمان.

(ج) باستثناء ما هو منصوص عليه في البند (ج)، يجب على الناقل أن يستمر في تسجيل الضمان الرهني على أنه أصل خاص به، ولا يجوز للمنقول إليه إثبات الضمان على أنه أصل.

### مثال - النقل المستحِق لإلغاء الإثبات

باعت المنشأة مجموعة من مبالغها مستحقة التحصيل لأحد البنوك بأقل من مبلغها الاسمي. وتستمر المنشأة في معالجة التحصيلات من المدينين بالنيابة عن البنك، بما في ذلك إرسال الكشوفات الشهرية، ويدفع البنك للمنشأة رسماً بسعر السوق في مقابل خدمة تحصيل المبالغ المستحقة. والمنشأة ملزمة بتوريد جميع المبالغ المحصلة إلى البنك فوراً، لكن ليس عليها أي واجب تجاه البنك مقابل التباطؤ في الدفع أو عدم الدفع من قبل المدينين. ففي هذه الحالة، نقلت المنشأة للبنك ما يقارب جميع مخاطر ومنافع الملكية المرتبطة بالمبالغ مستحقة التحصيل. ومن ثمّ، تزيل المنشأة المبالغ مستحقة التحصيل من قائمة المركز المالي الخاصة بها (أي تلغي إثباتها)، ولا تظهر أي التزام فيما يتعلق بالمتحصلات المستلمة من البنك. وتُثبت المنشأة خسارة يتم احتسابها بالفرق بين المبلغ الدفتري للمبالغ مستحقة التحصيل في وقت البيع والمتحصلات المستلمة من البنك. وتُثبت المنشأة التزاماً بقدر الأموال التي حصلتها من المدينين ولكنها لم توردها بعد إلى البنك.

### مثال - النقل غير المستحِق لإلغاء الإثبات

الحقائق في هذا المثال هي نفس الحقائق المذكورة في المثال السابق باستثناء أن المنشأة قد وافقت على أن تشتري مرة أخرى من البنك أي مبالغ مستحقة التحصيل يكون المدين بها قد تأخر في دفع المبلغ الأصلي أو الفائدة المتعلقة بها لأكثر من ١٢٠ يوماً. ففي هذه الحالة، احتفظت المنشأة بخطر التباطؤ في الدفع أو عدم الدفع من قبل المدينين- وهو خطر كبير فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل. ومن ثمّ، لا تعالج المنشأة المبالغ مستحقة التحصيل على أنها قد تم بيعها إلى البنك، ولا تلغي إثباتها. وبدلاً من ذلك، فإنها تعالج المتحصلات من البنك على أنها قرض مضمون بالمبالغ مستحقة التحصيل. وتستمر المنشأة في إثبات المبالغ مستحقة التحصيل على أنها أصل إلى أن يتم تحصيلها أو شطبها على أنها غير قابلة للتحصيل.

## إلغاء إثبات التزام مالي

٣٦.١١ لا يجوز للمنشأة أن تلغي إثبات الالتزام المالي (أو جزء منه) إلا عندما يتم إطفاؤه - أي عندما يتم الوفاء بالالتزام المحدد في العقد، أو إلغاؤه أو انقضاؤه.

٣٧.١١ إذا تبادل مقترض ومقرض أدوات مالية بشروط مختلفة إلى حد كبير، فيجب على المنشآت أن تحاسب عن المعاملة على أنها إطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات التزام مالي جديد. وبالمثل، يجب على المنشأة أن تحاسب عن أي تعديل كبير في شروط الالتزام المالي القائم أو جزء منه (سواء كان السبب في ذلك الصعوبات المالية التي يواجهها المدين أم لا) على أنه إطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات التزام مالي جديد.

٣٨.١١ يجب على المنشأة أن تُثبت ضمن الربح أو الخسارة أي فرق بين المبلغ الدفتري للالتزام المالي (أو ذلك الجزء من الالتزام المالي) الذي تم إطفاؤه أو نقله إلى طرف آخر والعوض المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية منقولة أو التزامات تم تحملها.

## الإفصاحات

٣٩.١١ تشير الإفصاحات أدناه إلى الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. والمنشآت التي لها أدوات مالية أساسية فقط (وبالتالي لا تطبق القسم ١٢) لن تكون عليها أي التزامات مالية مقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ومن ثمّ، لا يلزمها تقديم هذه الإفصاحات.

### الإفصاح عن السياسات المحاسبية للأدوات المالية

٤٠.١١ وفقاً للفقرة ٥,٨، يجب على المنشأة أن تفصح، في ملخص السياسات المحاسبية المهمة، عن أساس (أو أسس) القياس المستخدم للأدوات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى الملائمة لفهم القوائم المالية.

### قائمة المركز المالي - فئات الأصول المالية والالتزامات المالية

٤١.١١ يجب على المنشأة أن تفصح عن المبالغ الدفترية لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية الآتية في تاريخ التقرير، بالإجمالي، إمّا في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:

(أ) الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرة ١٤.١١(ج)(١) والفقرتان ٨.١٢ و٩.١٢).

(ب) الأصول المالية التي تُعد أدوات دين مقيسة بالتكلفة المطفأة (الفقرة ١٤.١١(أ)).

(ج) الأصول المالية التي تُعد أدوات حقوق ملكية مقيسة بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة (الفقرة ١٤.١١(ج)(٢)) والفقرتان ٨.١٢ و٩.١٢).

(د) الالتزامات المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرتان ٨.١٢ و٩.١٢).

(ه) الالتزامات المالية المقيسة بالتكلفة المطفأة (الفقرة ١٤.١١(أ)).

(و) تعهدات القروض المقيسة بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة (الفقرة ١٤.١١(ب)).

٤٢.١١ يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تساعد مستخدمي قوائمها المالية على تقويم أهمية الأدوات المالية لمركزها وأدائها المالي. على سبيل المثال، تتضمن عادةً مثل هذه المعلومات فيما يخص الديون طويلة الأجل أحكام وشروط أداة الدين (مثل معدل الفائدة، والاستحقاق وجدول السداد، والقيود التي تفرضها أداة الدين على المنشأة).

٤٣.١١ لجميع الأصول المالية والالتزامات المالية المقيسة بالقيمة العادلة، يجب على المنشأة أن تفصح عن أساس تحديد القيمة العادلة، على سبيل المثال، سعر السوق المعلن في سوق نشطة أو أسلوب التقويم. وعند استخدام إحدى طرق التقويم، يجب على المنشأة أن تفصح عن الافتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول المالية أو الالتزامات المالية. فعلى سبيل المثال، تفصح المنشأة، عند الاقتضاء، عن معلومات عن الافتراضات المتعلقة بمعدلات السداد المبكر ومعدلات خسائر الائتمان المقدرة ومعدلات الفائدة أو معدلات الخصم.

٤٤.١١ إذا لم يعد متاحاً التوصل إلى مقياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة، أو إذا لم يكن ذلك متاحاً بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما عند توفر مثل هذا الإعفاء، لأي أدوات مالية كان سيتطلب الأمر قياسها في أي ظروف أخرى بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً لهذا المعيار، فيجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة، وعن المبلغ الدفتري لتلك الأدوات المالية، وعن أسباب اشتمال قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في حال استخدام هذا الإعفاء.

### إلغاء الإثبات

٤٥.١١ إذا قامت منشأة بنقل أصول مالية إلى طرف آخر في معاملة لا تستحق إلغاء الإثبات (انظر الفقرات ٣٣.١١ - ٣٥.١١)، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل فئة من هذه الأصول المالية:

(أ) طبيعة الأصول.

(ب) طبيعة مخاطر ومنافع الملكية التي تظل المنشأة معرضة لها.

(ج) المبالغ الدفترية للأصول ولأي التزامات مرتبطة بها تستمر المنشأة في إثباتها.

### الضمان الرهني

٤٦.١١ عندما تكون المنشأة قد رهنت أصولاً مالية على أنها ضمان رهني مقابل التزامات أو التزامات محتملة، فيجب عليها أن تفصح عما يلي:

(أ) المبلغ الدفتري للأصول المالية المرهونة على أنها ضمان رهني.

(ب) الأحكام والشروط المتعلقة برهنها.

### التعثر في سداد القروض مستحقة السداد والإخلال بشروطها

٤٧.١١ فيما يتعلق بالقروض مستحقة السداد والمثبتة في تاريخ التقرير والتي يكون هناك إخلال بشروطها أو تعثر في سداد المبلغ الأصلي أو الفائدة أو الأموال المجنبة للسداد أو تعثر في الوفاء بشروط الاسترداد دون معالجة ذلك بحلول تاريخ التقرير، يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) تفاصيل ذلك الإخلال أو التعثر.

(ب) المبلغ الدفتري للقروض ذات العلاقة مستحقة السداد في تاريخ التقرير.

(ج) ما إذا كان قد تمت معالجة الإخلال أو التعثر، أو تم إعادة التفاوض على شروط القروض مستحقة السداد، قبل المصادقة على إصدار القوائم المالية.

### بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر

٤٨.١١ يجب على المنشأة أن تفصح عن بنود الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر الآتية:

(أ) الدخل أو المصروف أو المكاسب أو الخسائر، بما في ذلك التغيرات في القيمة العادلة، المثبتة على:

(١) الأصول المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(٢) الالتزامات المالية المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(٣) الأصول المالية المقيسة بالتكلفة المطفأة.

(٤) الالتزامات المالية المقيسة بالتكلفة المطفأة.

(ب) مجموع دخل الفائدة ومجموع مصروف الفائدة (محسوبين باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) للأصول المالية أو الالتزامات المالية غير المقيسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ج) مبلغ أية خسارة هبوط في القيمة لكل فئة من فئات الأصول المالية.

# القسم رقم ١٢

# "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ١٢

## موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية

### نطاق القسمين ١١ و١٢

١.١٢ يتناول القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" مع القسم ١٢ إثبات وإلغاء إثبات الأدوات المالية (**الأصول المالية والالتزامات المالية**) وقياسها والإفصاح عنها. وينطبق القسم ١١ على الأدوات المالية الأساسية وهو ملائم لجميع المنشآت. وينطبق القسم ١٢ على الأدوات والمعاملات المالية الأخرى الأكثر تعقيداً. وإذا كانت المنشأة لا تدخل إلا في المعاملات الخاصة بالأدوات المالية الأساسية، فإن القسم ١٢ لا ينطبق عليها. ومع ذلك، فحتى المنشآت التي ليس لديها سوى الأدوات المالية الأساسية يجب عليها أن تأخذ في الحسبان نطاق القسم ١٢ للتأكد من أنها معفاة منه.

### اختيار السياسة المحاسبية

٢.١٢ يجب على المنشأة أن تختار تطبيق إما:

(أ) متطلبات كل من القسمين ١١ و١٢ بالكامل، أو

(ب) متطلبات **القياس والإثبات** الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة (٣٩) "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" ومتطلبات الإفصاح الواردة في القسمين ١١ و١٢.

وذلك للمحاسبة عن جميع أدواتها المالية. ويُعد اختيار المنشأة للبند "أ" أو "ب" هو اختياراً لسياسة محاسبية. وتتضمن الفقرات ٨.١٠ - ١٤.١٠ متطلبات لتحديد الوقت المناسب لإدخال تغيير في السياسة المحاسبية، وكيف ينبغي أن تتم المحاسبة عن مثل هذا التغيير، وما هي المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها بشأن التغيير.

### نطاق القسم ١٢

٣.١٢ ينطبق القسم ١٢ على كل الأدوات المالية باستثناء ما يلي:

(أ) الأدوات التي تقع ضمن نطاق القسم ١١.

(ب) الاستثمارات في **المنشآت التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة** التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، أو القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" أو القسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة".

(ج) حقوق وواجبات أصحاب العمل بموجب خطط **منافع الموظفين** (انظر القسم ٢٨ "منافع الموظفين")

(د) الحقوق بموجب **عقود التأمين** ما لم تكن هذه العقود يمكن أن تنتج عنها خسارة لأي من الطرفين نتيجةً للشروط التعاقدية التي لا ترتبط بما يلي:

(١) التغيرات في المخاطر المؤمن منها، أو

(٢) التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، أو

(٣) تعثر أحد الأطراف المقابلة.

(هـ) الأدوات المالية التي تستوفي تعريف حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك مكون حقوق الملكية للأدوات المالية المركبة التي تصدرها المنشأة (انظر القسم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية")

(و) **عقود الإيجار** الواقعة ضمن نطاق القسم ٢٠ "عقود الإيجار". وبناءً على ذلك، يتم تطبيق القسم ١٢ على عقود الإيجار التي تنتج عنها خسارة للمؤجر أو المستأجر نتيجةً للشروط التعاقدية التي لا ترتبط بما يلي:

(١) التغيرات في سعر الأصل المؤجر، أو

(٢) التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، أو

(٣) التغيرات في دفعات الإيجار على أساس معدلات الفائدة السوقية المتغيرة، أو

(٤) تعثر أحد الأطراف المقابلة.

(ز) العقود التي تحتوي على عوض مشروط في عمليات تجميع الأعمال (انظر القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"). ولا ينطبق هذا الإعفاء إلا على المنشآت المستحوذة.

(ح) الأدوات المالية والعقود والواجبات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم".

(ط) أصول التعويض التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات" (انظر الفقرة ٩،٢١).

٤.١٢ يتم استثناء معظم عقود شراء أو بيع البنود غير المالية مثل السلع أو المخزون أو العقارات والآلات والمعدات من هذا القسم لأنها لا تُعد أدوات مالية. ومع ذلك، ينطبق هذا القسم على كل العقود التي تفرض مخاطر على المشتري أو البائع بخلاف المخاطر المعتادة في عقود شراء أو بيع البنود غير المالية. فعلى سبيل المثال، ينطبق هذا القسم على العقود التي يمكن أن تنتج عنها خسارة للبائع أو المشتري نتيجةً للشروط التعاقدية التي لا ترتبط بالتغيرات في سعر البنود غير المالية، أو التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، أو تعثر أحد الأطراف المقابلة.

٥.١٢ بالإضافة للعقود المذكورة في الفقرة ٤،١٢، ينطبق هذا القسم على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية إذا كان من الممكن تسوية العقد بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق مبادلة أدوات مالية كما لو كانت هذه العقود تمثل أدوات مالية. واستثناءً مما سبق، فإنه لا يعد من ضمن الأدوات المالية لأغراض هذا القسم تلك العقود التي تم الدخول فيها والتي لا يزال محتفظاً بها بغرض استلام أو تسليم بند من البنود غير المالية وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة الخاصة بالمنشأة.

## الإثبات الأولي للأصول والالتزامات المالية

٦.١٢ يجب على المنشأة أن تُثبت الأصل المالي أو الالتزام المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفاً في الشروط التعاقدية الخاصة بالأداة.

## القياس الأولي

٧.١٢ عند الإثبات الأولي لأصل مالي أو التزام مالي، يجب على المنشأة قياس هذا الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة، التي عادةً ما تكون سعر المعاملة.

## القياس اللاحق

٨.١٢ في نهاية كل فترة تقرير، يجب على المنشأة قياس كل الأدوات المالية التي تقع ضمن نطاق القسم ١٢ بالقيمة العادلة وإثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة باستثناء ما يلي:

(أ) بعض التغيرات في القيمة العادلة لأدوات التحوط في علاقة تحوط معينة يجب إثباتها في الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة ٢٣.١٢.

(ب) أدوات **حقوق الملكية التي لا يتم تداولها في سوق عامة** والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة أخرى يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، والعقود المرتبطة بهذه الأدوات التي ستؤدي، في حال تنفيذها، إلى تسليم مثل هذه الأدوات، يجب قياسها بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة.

٩.١٢ إذا لم يعد متاحاً التوصل إلى مقياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما لأداة حقوق ملكية، أو عقد مرتبط بأداة من ذلك القبيل، سيؤدي في حال ممارسته إلى تسليم تلك الأدوات، ولم تكن تلك الأداة تُتداول في سوق عامة ولكن يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإن القيمة العادلة لتلك الأداة في آخر تاريخ كانت فيه قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما تُعامل على أنها هي تكلفة الأداة. ويجب على المنشأة قياس الأداة بهذه التكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة إلى أن تتمكن من تحديد مقياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

## القيمة العادلة

١٠.١٢ يجب على المنشأة تطبيق الإرشادات الخاصة بالقيمة العادلة والواردة في الفقرات ٢٧.١١ - ٣٢.١١ على عمليات قياس القيمة العادلة وفقاً لهذا القسم وأيضاً لعمليات قياس القيمة العادلة وفقاً للقسم ١١.

١١.١٢ يجب ألا تقل القيمة العادلة للالتزام المالي المستحق عند الطلب عن المبلغ مستحق السداد عند الطلب، ويتم خصمها بدءاً من أول تاريخ يمكن فيه المطالبة بدفع المبلغ.

١٢.١٢ لا يجوز للمنشأة تضمين **تكاليف المعاملات** في القياس الأولي للأصول والالتزامات المالية التي سيتم قياسها لاحقاً بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وإذا تم تأجيل المدفوعات الخاصة بأحد الأصول أو تم تمويلها بمعدل فائدة يختلف عن المعدل السائد في السوق، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بالقياس الأولي لهذا الأصل بالقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية مخصومةً بمعدل الفائدة السائد في السوق.

## الهبوط في قيمة الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة أو التكلفة المطفأة

١٣.١٢ تطبق المنشأة الإرشادات الخاصة بالهبوط في القيمة الواردة في الفقرات ٢١.١١ - ٢٦.١١ على الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة وفقاً لهذا القسم.

## إلغاء إثبات الأصل المالي أو الالتزام المالي

١٤.١٢ تقوم المنشأة بتطبيق متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في الفقرات ٣٣,١١ - ٣٨.١١ على الأصول المالية والالتزامات المالية التي ينطبق عليها هذا القسم.

## المحاسبة عن التحوط

١٥.١٢ في حالة استيفاء ضوابط محددة، يمكن للمنشأة تعيين علاقة تحوط بين أداة من أدوات التحوط وبند من البنود المتحوط لها على أنها علاقة مؤهلة للمحاسبة عن التحوط. وتسمح المحاسبة عن التحوط بإثبات المكسب أو الخسارة على أداة

التحوط وعلى البند المتحوط له ضمن الربح أو الخسارة في نفس الوقت.

١٦.١٢ لكي يحق للمنشأة استخدام المحاسبة عن التحوط، يجب عليها استيفاء كل الشروط الآتية:

(أ) أن تقوم المنشأة بتعيين وتوثيق علاقة التحوط بحيث تحدد بوضوح كلاً من الخطر المتحوط منه والبند المتحوط له وأداة التحوط، وأن يكون الخطر الذي ينطوي عليه البند المتحوط له هو نفسه الخطر المتحوط منه باستخدام أداة التحوط.

(ب) أن يكون الخطر المتحوط منه أحد المخاطر المحددة في الفقرة ١٧.١٢.

(ج) أن تكون أداة التحوط وفقاً لما هو محدد في الفقرة ١٨.١٢.

(د) أن تتوقع المنشأة أن تكون أداة التحوط فاعلةً بدرجة كبيرة في إلغاء أثر الخطر المعين المتحوط منه. وفاعلية التحوط هي مدى قدرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط على إلغاء أثر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية الخاصة بالبند المتحوط له والتي يمكن عزوها للخطر المتحوط منه.

١٧.١٢ يسمح هذا المعيار بالمحاسبة عن التحوط فقط فيما يتعلق بالمخاطر الآتية:

(أ) خطر معدل الفائدة لأداة دين مقيسة بالتكلفة المطفأة.

(ب) خطر سعر صرف العملة الأجنبية أو خطر معدل الفائدة في **تعهد مؤكد** أو في **معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة**.

(ج) خطر أسعار السلع التي تحتفظ بها المنشأة أو في تعهد مؤكد أو معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة لبيع أو شراء سلعة.

(د) خطر صرف العملات الأجنبية في صافي استثمار في عملية أجنبية.

لم يدخل خطر صرف العملات الأجنبية لأدوات الدين المقيسة بالتكلفة المطفأة ضمن المخاطر المشار إليها أعلاه لأن المحاسبة عن التحوط لن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. ويتم عادة قياس الأنواع الأساسية من الحسابات والأوراق التجارية والقروض مستحقة التحصيل ومستحقة السداد بالتكلفة المطفأة (انظر الفقرة ٥,١١(د)). ويشمل هذا المبالغ مستحقة السداد المقومة بعملة أجنبية. وتتطلب الفقرة ١٠.٣٠ أن أي تغيير يحدث في المبلغ الدفتري للمبلغ مستحق التحصيل بسبب أي تغير في سعر الصرف يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة. وتبعاً لذلك، فإن كلاً من التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط (عقد مبادلة العملة) والتغير في المبلغ الدفتري للمبلغ مستحق التحصيل فيما يتعلق بالتغير في سعر الصرف يتم إثباتهما ضمن الربح أو الخسارة وينبغي أن يلغي كل منهما أثر الآخر إلا بقدر الفرق بين سعر الصرف الفوري (الذي تم به قياس الالتزام) وسعر الصرف الآجل (الذي تم به قياس عقد مبادلة العملة).

١٨.١٢ لا يسمح هذا المعيار بالمحاسبة عن التحوط إلا إذا توفر في أداة التحوط كل الشروط والأحكام الآتية:

(أ) أن تكون الأداة عقداً من عقود مبادلة معدل الفائدة أو عقود مبادلة العملة الأجنبية، أو عقداً آجلاً لصرف عملة أجنبية أو عقداً آجلاً لمبادلة سلعة ويتوقع أن يكون لهذا العقد فاعلية كبيرة في إلغاء أثر أحد المخاطر المحددة في الفقرة ١٧.١٢ والمعين على أنه الخطر المتحوط منه.

(ب) أن تشتمل الأداة على طرف آخر من خارج المنشأة المعدة للتقرير (أي من خارج المجموعة أو القطاع أو المنشأة المنفردة المُعد التقرير عنها).

(ج) أن يكون مبلغها الافتراضي مساوياً للمبلغ الأصلي أو المبلغ الافتراضي المعين للبند المتحوط له

(د) أن يكون لها تاريخ استحقاق محدد في موعد لا يتجاوز:

(١) استحقاق الأداة المالية المتحوط لها، أو

(٢) التسوية المتوقعة للتعهد بشراء أو بيع السلعة، أو

(٣) حدوث المعاملة المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة المتحوط لها والتي تنطوي على عملة أجنبية أو سلعة

(و) ألا تنطوي على أي من مزايا السداد المبكر أو الإنهاء المبكر أو التمديد.

التحوط من مخاطر معدل الفائدة الثابتة لأداة مالية مثبتة أو مخاطر السعر لسلعة محتفظ بها

١٩٠١٢ إذا توفرت الشروط الواردة في الفقرة ١٦٠١٢ وكان الخطر المتحوط منه هو التعرض لأحد مخاطر معدل الفائدة الثابتة المرتبطة بأداة دين مقيسة بالتكلفة المطفأة أو خطر التقلب في سعر إحدى السلع التي تحتفظ بها المنشأة، ففي هذه الحالة يجب على المنشأة:

(أ) إثبات أداة التحوط على أنها أصل أو التزام وإثبات التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط ضمن الربح أو الخسارة،

(ب) إثبات التغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له المرتبط بالخطر المتحوط منه ضمن الربح أو الخسارة وعلى أنه تعديل للمبلغ الدفتري للبند المتحوط له.

٢٠٠١٢ إذا كان الخطر المتحوط منه هو خطر معدل الفائدة الثابتة لأداة دين مقيسة بالتكلفة المطفأة، فيجب أن تُثبت المنشأة صافي التسويات النقدية الدورية الخاصة بعقد مبادلة معدل الفائدة الذي يُعد أداة التحوط ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تُستحق فيها التسويات بالصافي.

٢١٠١٢ يجب أن تتوقف المنشأة عن طريقة المحاسبة عن التحوط المحددة في الفقرة ١٩٠١٢ إذا:

(أ) انقضت مدة أداة التحوط أو تم بيعها أو تم إنهاؤها، أو

(ب) لم يعد التحوط مستوفياً للشروط الخاصة بالمحاسبة عن التحوط المحددة في الفقرة ١٦٠١٢؛ أو

(ج) قامت المنشأة بإلغاء التعيين.

٢٢٠١٢ إذا توقفت المنشأة عن المحاسبة عن التحوط وكان البند المتحوط له أصلاً أو التزاماً مسجلاً بالتكلفة المطفأة ولم يتم إلغاء إثباته، فإن أي مكاسب أو خسائر تم إثباتها على أنها تسويات للمبلغ الدفتري للبند المتحوط له يتم إطفاؤها ضمن الربح أو الخسارة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية على مدار الفترة المتبقية من عمر البند المتحوط له.

## التحوط من مخاطر معدل الفائدة المتغيرة لأداة مالية مثبتة، أو التحوط من مخاطر صرف العملات الأجنبية أو مخاطر أسعار السلع في تعهد مؤكد أو في معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة، أو التحوط من صافي الاستثمار في عملية أجنبية

٢٣٠١٢ إذا توفرت الشروط الواردة في الفقرة ١٦٠١٢ وكانت المخاطر المتحوط منها:

(أ) مخاطر معدل الفائدة المتغيرة لأداة دين مقيسة بالتكلفة المطفأة،

(ب) مخاطر صرف العملات الأجنبية في تعهد مؤكد أو معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة

(ج) مخاطر أسعار السلع في تعهد مؤكد أو معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة

(د) مخاطر صرف العملات الأجنبية في صافي استثمار في عملية أجنبية

فيجب على المنشأة أن تُثبت في الدخل الشامل الآخر ذلك الجزء من التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط الذي كان فاعلاً في إلغاء أثر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المتوقعة للبند المتحوط له. ويجب على المنشأة أن تُثبت ضمن الربح أو الخسارة في كل فترة أية زيادة (بالقيمة المطلقة) في التغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط عن التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة من البند المتحوط له منذ تاريخ نشأة التحوط (يطلق عليها أحياناً الجزء غير الفاعل من التحوط). ومكاسب أو خسائر التحوط المثبتة في الدخل الشامل الآخر يجب إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة عندما يتم إثبات البند المتحوط له في الربح أو الخسارة، مع مراعاة المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٥.١٢. ومع ذلك، فإن المبلغ المثبت في الدخل الشامل الآخر، والمتراكم لأي فروقات في الصرف تتعلق بالتحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية، لا يجوز إعادة تصنيفه إلى الربح أو الخسارة عند الاستبعاد أو الاستبعاد الجزئي للعملية الأجنبية.

٢٤.١٢ إذا كان الخطر المتحوط منه هو خطر معدل الفائدة المتغيرة في أداة دين مقيسة بالتكلفة المطفأة، فيجب على المنشأة في مرحلة الإثبات اللاحق أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة صافي التسويات النقدية الدورية المتحققة من عقد مبادلة معدل الفائدة الذي يُعد أداة التحوط وذلك في الفترة التي تُستحق فيها التسويات بالصافي.

٢٥.١٢ يجب أن تتوقف المنشأة بأثر مستقبلي عن طريقة المحاسبة عن التحوط المحددة في الفقرة ٢٣.١٢ إذا:

(أ) انقضت مدة أداة التحوط أو تم بيعها أو تم إنهاؤها؛ أو

(ب) لم يعد التحوط مستوفياً للضوابط الخاصة بالمحاسبة عن التحوط المحددة في الفقرة ١٦.١٢؛ أو

(ج) إذا لم تعد المعاملة المتوقعة مرجحة بدرجة كبيرة، فيما يتعلق بالتحوط لمعاملة متوقعة؛ أو

(د) قامت المنشأة بإلغاء التعيين.

إذا لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة التي كانت متوقعة أو إذا تم إلغاء إثبات أداة الدين المتحوط لها والمقيسة بالتكلفة المطفأة، فإن أي مكاسب أو خسائر خاصة بأداة التحوط والتي تم إثباتها ضمن الدخل الشامل الآخر يجب إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة.

## الإفصاحات

٢٦.١٢ يجب على المنشأة التي تطبق هذا القسم تقديم كل الإفصاحات التي يتطلبها القسم ١١ على أن يدخل ضمن هذه الإفصاحات الأدوات المالية التي تقع في نطاق هذا القسم إضافة إلى تلك الأدوات التي تقع في نطاق القسم ١١. وإذا كانت المنشأة تستخدم المحاسبة عن التحوط، فيجب عليها أيضاً تقديم الإفصاحات الإضافية المحددة في الفقرات ٢٧.١٢ – ٢٩.١٢.

٢٧.١٢ يجب على المنشأة أن تفصح بصورة مستقلة عمّا يلي عن التحوطات الخاصة بكل نوع من أنواع المخاطر الأربعة الموضحة

في الفقرة ١٧.١٢:

(أ) وصف للتحوط.

(ب) وصف للأدوات المالية المعينة على أنها أدوات تحوط والقيم العادلة الخاصة بها في تاريخ التقرير.

(ج) طبيعة المخاطر المتحوط منها، بما في ذلك وصف للبنود المتحوط لها.

٢٨.١٢ إذا استخدمت المنشأة المحاسبة عن التحوط للتحوط من خطر معدل الفائدة الثابتة أو خطر سعر سلعة محتفظ بها (الفقرات ١٩.١٢ – ٢٢.١٢) فيجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلي:

(أ) مبلغ التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط والذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة للفترة؛

(ب) مبلغ التغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له والذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

٢٩.١٢ إذا استخدمت المنشأة المحاسبة عن التحوط للتحوط من خطر معدل الفائدة المتغيرة، أو خطر صرف العملات الأجنبية، أو خطر أسعار السلع في تعهد مؤكد أو معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة، أو صافي استثمار في عملية أجنبية (الفقرات ٢٣.١٢ – ٢٥.١٢)، فيجب عليها الإفصاح عمّا يلي:

(أ) الفترات التي يتوقع أن تحدث فيها التدفقات النقدية والفترات التي يتوقع أن تؤثر فيها على الربح أو الخسارة

(ب) وصف لأية معاملة متوقعة تم استخدام المحاسبة عن التحوط لها من قبل، ولكن لم يعد من المتوقع حدوثها

(ج) مبلغ التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط والذي تم إثباته في الدخل الشامل الآخر خلال الفترة (الفقرة ٢٣.١٢)

(د) المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه إلى بنود الربح أو الخسارة للفترة (الفقرتان ٢٣.١٢ و٢٥.١٢)

(هـ) المبلغ الذي تم إثباته ضمن الربح أو الخسارة للفترة لأية زيادة للتغير المتراكم في القيمة العادلة لأداة التحوط عن التغير المتراكم في القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة (الفقرة ٢٣.١٢)

# القسم رقم ١٣

# "المخزون"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٣ "المخزون" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

# القسم ١٣

## المخزون

### نطاق هذا القسم

١٫١٣ يحدد هذا القسم مبادئ إثبات وقياس المخزون. والمخزون هو أصول:

(أ) مُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال؛ أو

(ب) في مرحلة الإنتاج لغرض البيع؛ أو

(ج) في شكل مواد خام أو إمدادات من المقرر استخدامها في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

٢٫١٣ ينطبق هذا القسم على جميع بنود المخزون، باستثناء:

(أ) الأعمال تحت التنفيذ الناشئة بموجب عقود الإنشاء، بما في ذلك عقود الخدمات المتعلقة بها بشكل مباشر (انظر القسم ٢٣ "الإيراد").

(ب) الأدوات المالية (انظر القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية"، والقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية").

(ج) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند الحصاد (انظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة").

٣٫١٣ لا ينطبق هذا القسم على قياس المخزون الذي يحتفظ به:

(أ) منتجو المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والمنتج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، طالما كانت مقيسة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع من خلال الربح أو الخسارة؛ أو

(ب) سماسرة وتجار البضائع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع من خلال الربح أو الخسارة.

### قياس المخزون

٤٫١٣ يجب على المنشأة أن تقيس المخزون بالتكلفة أو سعر البيع المُقدر مطروحاً منه تكاليف استكمال الإنتاج والبيع، أيهما أقل.

### تكلفة المخزون

٥٫١٣ يجب على المنشأة أن تدرج ضمن تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها لإيصال المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

### تكاليف الشراء

٦٫١٣ تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها لاحقاً من سلطات الضرائب)، وتكاليف المواصلات والمناولة والتكاليف الأخرى التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء السلع تامة الصنع والمواد الخام والخدمات. وتُطرح الحسومات التجارية والأموال المستردة والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

٧٫١٣ قد تشتري المنشأة مخزوناً بشروط تسوية مؤجلة. وفي بعض الحالات، يتضمن الترتيب في حقيقة الأمر عنصر تمويل غير منصوص عليه، على سبيل المثال، وجود فرق بين سعر الشراء بشروط الائتمان العادية ومبلغ التسوية المؤجلة. وفي

هذه الحالات، يتم إثبات الفرق على أنه مصروف فائدة خلال فترة التمويل، ولا يُضاف إلى تكلفة المخزون.

## تكاليف التحويل

٨٫١٣ تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بوحدات الإنتاج، مثل العمالة المباشرة. وتشمل أيضاً تخصيصاً منتظماً لنفقات الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تحملها لتحويل المواد الخام إلى سلع تامة الصنع. ونفقات الإنتاج الإضافية الثابتة هي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل إهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وتكلفة إدارة وتوجيه المصنع. أمّا نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير بشكل مباشر، أو شبه مباشر، تبعاً لحجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمالة غير المباشرة.

## تخصيص نفقات الإنتاج الإضافية

٩٫١٣ يجب على المنشأة أن تخصص نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل على أساس الطاقة الإنتاجية العادية لمرافق الإنتاج. والطاقة الإنتاجية العادية هي متوسط الإنتاج المُتوقع تحقيقه على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، مع الأخذ في الحسبان الفقد في الطاقة الإنتاجية الناتج عن الصيانة المُجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة الإنتاجية العادية. ولا يزيد مبلغ النفقات الإضافية الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج نتيجةً لانخفاض الإنتاج أو تعطل الآلات. ويتم إثبات النفقات الإضافية غير المُخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم تحملها فيها. وفي فترات الإنتاج المرتفع على نحوٍ غير عادي، ينخفض مبلغ النفقات الإضافية الثابتة المُخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتُخصص نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لمرافق الإنتاج.

## المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية

١٠٫١٣ قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه بشكل متزامن. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عند إنتاج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيسي ومنتج فرعي. وعندما لا تكون تكاليف المواد الخام أو تكاليف التحويل قابلة للتحديد لكل منتج بشكل منفصل، فيجب على المنشأة أن تُخصصها بين المنتجات على أساس منطقي وثابت. وقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى قيمة المبيعات النسبية لكل منتج إمّا في المرحلة التي تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد بشكل منفصل في عملية الإنتاج، أو عند تمام الإنتاج. وتُعد معظم المنتجات الفرعية، بطبيعتها، غير ذات أهمية نسبية. وعندما يكون هذا هو الحال، فيجب على المنشأة أن تقيسها بسعر البيع مطروحاً منه تكاليف استكمال الإنتاج والبيع وأن تطرح هذا المبلغ من تكلفة المنتج الرئيسي. ونتيجة لذلك، لا يختلف المبلغ الدفتري للمنتج الرئيسي بشكل ذي أهمية نسبية عن تكلفته.

## التكاليف الأخرى المُدرجة ضمن المخزون

١١٠١٣ لا يجوز للمنشأة أن تدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون إلا بقدر ما يتم تحمله لإيصال المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

١٢٠١٣ تنص الفقرة ١٩,١٢(ب) على أنه، في بعض الظروف، يتم تعديل المبلغ الدفتري لبضاعة محتفظ بها بالتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط المُستخدمة في التحوط لمخاطر معدل الفائدة الثابتة أو مخاطر سعر البضاعة.

## التكاليف المستبعدة من المخزون

١٣٠١٣ من أمثلة التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي يتم إثباتها على أنها مصروفات في الفترة التي يتم تحملها فيها:

(أ) المبالغ غير العادية للتكاليف الخاصة بفاقد المواد الخام أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى.

(ب) تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية خلال عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى.

(ج) النفقات الإضافية الإدارية التي لا تساهم في إيصال المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

(د) تكاليف البيع.

## تكلفة مخزون مُقدم خدمة

١٤٠١٣ في حالة وجود مخزون لدى مقدمي الخدمات، فإنهم يقيسونه بتكاليف إنتاجه. وتتألف هذه التكاليف بشكل رئيسي من تكاليف العمالة وغيرها من تكاليف الموظفين المشاركين بشكل مباشر في تقديم الخدمة، بما في ذلك المشرفين، والنفقات الإضافية التي يمكن عزوها للخدمة. ولا يتم تضمين تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات وشؤون الإدارة العامة في تكلفة المخزون، ولكنها تُثبت على أنها مصروفات في الفترة التي يتم تحملها فيها. ولا تتضمن تكلفة المخزون لدى مقدم الخدمة هوامش الربح أو النفقات الإضافية التي لا يمكن عزوها للتكلفة والتي يتم تضمينها غالباً في الأسعار التي يتقاضاها مقدمو الخدمة.

## تكلفة منتج زراعي محصود من أصول حيوية

١٥٠١٣ يتطلب القسم ٣٤ قياس المخزون الذي يتألف من منتج زراعي حصدته المنشأة من أصولها الحيوية عند الإثبات الأولي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة عند الحصاد. وتصبح هذه هي تكلفة المخزون في ذلك التاريخ لتطبيق هذا القسم.

## أساليب قياس التكلفة، مثل التكاليف المعيارية وطريقة التجزئة وسعر الشراء الأحدث

١٦٠١٣ يمكن للمنشأة أن تستخدم أساليب مثل طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة أو طريقة سعر الشراء الأحدث لقياس تكلفة المخزون إذا كانت النتيجة تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في الحسبان المستويات العادية من استخدام المواد الخام والإمدادات، والعمالة، والكفاءة والطاقة الإنتاجية. ويعاد النظر في هذه التكاليف بشكل منتظم، ويتم تعديلها عند الضرورة في ضوء الظروف القائمة. أما طريقة التجزئة فهي تقيس التكلفة عن طريق تخفيض القيمة البيعية للمخزون بالنسبة المئوية المناسبة لإجمالي هامش الربح.

## صيغ احتساب التكلفة

١٧.١٣ يجب على المنشأة أن تقيس تكلفة مخزونها من البنود التي لا يمكن عادةً استخدام أحدها محل الآخر والسلع أو الخدمات المُنتجة المفصول فيما بينها لاستخدامها في مشروعات محددة، عن طريق التمييز المحدد لتكاليف كل منها.

١٨.١٣ يجب على المنشأة أن تقيس تكلفة بنود المخزون، بخلاف تلك البنود التي تم تناولها في الفقرة ١٣.١٧، باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو صيغة متوسط التكلفة المرجح. ويجب على المنشأة أن تستخدم صيغة احتساب التكلفة نفسها لجميع بنود المخزون المتشابهة في طبيعتها واستخدامها بالنسبة للمنشأة. وفيما يتعلق ببنود المخزون المختلفة في طبيعتها أو استخدامها، يمكن تبرير استخدام صيغ مختلفة لاحتساب التكلفة. ولا يسمح هذا المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

## الهبوط في قيمة المخزون

١٩.١٣ تتطلب الفقرات ٢٧.٢ – ٢٧.٤ من المنشأة أن تقيِّم في نهاية كل فترة تقرير ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة أي من بنود المخزون، أي لا يمكن استرداد المبلغ الدفتري بالكامل (على سبيل المثال، بسبب التلف أو التقادم أو انخفاض أسعار البيع). وفي حالة الهبوط في قيمة بند أو مجموعة من بنود المخزون، فإن تلك الفقرات تتطلب من المنشأة أن تقيس المخزون بسعر بيعه مطروحاً منه تكاليف استكمال الإنتاج والبيع، وأن تثبت خسارة هبوط في القيمة. وتتطلب تلك الفقرات أيضاً أن يتم عكس الهبوط السابق في القيمة في بعض الظروف.

## الإثبات كمصروف

٢٠.١٣ عندما يُباع المخزون، يجب على المنشأة أن تثبت المبلغ الدفتري لهذا المخزون على أنه مصروف في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد المتعلق به.

٢١.١٣ قد تُخصص بعض بنود المخزون لحسابات أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المُستخدم على أنه أحد مكونات العقارات والآلات والمعدات التي تنشؤها المنشأة بنفسها. وتتم المحاسبة لاحقاً عن المخزون المُخصص لأصل آخر على هذا النحو وفقاً للقسم المتعلق بذلك النوع من الأصول في هذا المعيار.

## الإفصاحات

٢٢.١٣ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المُتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك الصيغ المُستخدمة لاحتساب التكلفة.

(ب) مجموع المبلغ الدفتري للمخزون والمبلغ الدفتري في التصنيفات المناسبة للمنشأة.

(ج) مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة.

(د) خسائر الهبوط في القيمة المُثبتة أو المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

(هـ) مجموع المبلغ الدفتري للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات.

# القسم رقم ١٤

# "الاستثمارات في المنشآت الزميلة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

## القسم ١٤

## الاستثمارات في المنشآت الزميلة

### نطاق هذا القسم

١.١٤ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن المنشآت الزميلة في القوائم المالية الموحدة وفي القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي لا تعد منشأةً أُمّاً ولكن لديها استثمار في واحدة أو أكثر من المنشآت الزميلة. وتضع الفقرة ٢٦,٩ متطلبات للمحاسبة عن المنشآت الزميلة في القوائم المالية المنفصلة.

### تعريف المنشآت الزميلة

٢.١٤ المنشأة الزميلة هي منشأة، بما في ذلك التي ليست لها صفة اعتبارية مثل شركة التضامن، التي يكون للمنشأة المستثمرة تأثير مهم عليها والتي لا تعد منشأة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

٣.١٤ التأثير المهم هو القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الزميلة، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات:

(أ) عندما تحتفظ منشأة مستثمرة، بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة)، بنسبة ٢٠٪ أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة الزميلة، فيُفترض عندئذ أن للمنشأة المستثمرة تأثير مهم على المنشأة الزميلة، ما لم يكن من الممكن التدليل بشكل واضح على أن هذا ليس صحيحاً.

(ب) وفي المقابل، عندما تحتفظ المنشأة المستثمرة، بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال منشآت تابعة)، بأقل من ٢٠٪ من القوة التصويتية للمنشأة الزميلة، فيُفترض عندئذ أن المنشأة المستثمرة ليس لها تأثير مهم على المنشأة الزميلة، ما لم يكن من الممكن التدليل بشكل واضح على مثل هذا التأثير.

(ج) إن وجود منشأة مستثمرة أخرى لها ملكية كبيرة أو تمتلك الأغلبية لا يمنع المنشأةَ المستثمرةَ من أن يكون لها تأثير مهم.

### القياس - اختيار السياسة المحاسبية

٤.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تحاسب عن جميع استثماراتها في المنشآت الزميلة باستخدام إحدى الطرق الآتية:

(أ) نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ٥,١٤؛ أو

(ب) طريقة حقوق الملكية الواردة في الفقرة ٨,١٤؛ أو

(ج) نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرة ٩,١٤.

## نموذج التكلفة

٥.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة، بخلاف تلك التي يوجد لها سعر معلن منشور (انظر الفقرة ٧,١٤)، بالتكلفة مطروحاً منها أي خسائر للهبوط المتراكم، مُثبتة وفقاً للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

٦.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى المُستلمة من الاستثمار على أنها دخل، بغض النظر عمّا إذا كانت التوزيعات هي من الأرباح المتراكمة للمنشأة الزميلة، الناشئة قبل تاريخ الاستحواذ أو بعده.

٧.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة التي يوجد لها سعر معلن منشور باستخدام نموذج القيمة العادلة (انظر الفقرة ٩,١٤).

## طريقة حقوق الملكية

٨.١٤ بموجب طريقة حقوق الملكية في المحاسبة، يتم إثبات الاستثمار في حقوق الملكية بشكل أولي بسعر المعاملة (بما في ذلك تكاليف المعاملة) ويُعدَّل لاحقاً ليعكس نصيب المنشأة المستثمرة في الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر للمنشأة الزميلة.

(أ) التوزيعات والتعديلات الأخرى على المبلغ الدفتري. تخفض التوزيعات المُستلمة من المنشأة الزميلة المبلغ الدفتري للاستثمار. وقد يتطلب الأمر أيضاً إدخال تعديلات على المبلغ الدفتري نتيجةً للتغيرات في حقوق ملكية المنشأة الزميلة والناشئة عن بنود الدخل الشامل الآخر.

(ب) حقوق التصويت المحتملة. رغم أن حقوق التصويت المحتملة تؤخذ في الحسبان عند تحديد ما إذا كان يوجد تأثير مهم، إلا أنه يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس نصيبها من الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر في المنشأة الزميلة ونصيبها من التغيرات في حقوق ملكية المنشأة الزميلة على أساس حصص الملكية الحالية. ولا يجوز أن تعكس تلك القياسات الممارسة المحتملة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت المحتملة.

(ج) الشهرة الضمنية وتعديلات القيمة العادلة. عند اقتناء الاستثمار في منشأة زميلة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تحاسب عن أي فرق (سواء كان موجباً أو سالباً) بين تكلفة الاقتناء ونصيب المنشأة المستثمرة من القيم العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد في المنشأة الزميلة وفقاً للفقرات ٢٢,١٩ - ٢٤,١٩. ويجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل نصيبها من أرباح أو خسائر المنشأة الزميلة بعد الاقتناء لتحاسب عن الإهلاك أو الإطفاء الإضافي للأصول القابلة للإهلاك أو القابلة للإطفاء في المنشأة الزميلة (بما في ذلك الشهرة) على أساس ما تزيد به قيمها العادلة عن مبالغها الدفترية في وقت اقتناء الاستثمار.

(د) الهبوط في القيمة. في حال وجود مؤشر يفيد باحتمال حدوث هبوط في قيمة أحد الاستثمارات في منشأة زميلة، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تختبر المبلغ الدفتري للاستثمار بأكمله على أنه أصل واحد للتحقق من الهبوط في القيمة وفقاً للقسم ٢٧. ولا تُختبَر أية شهرة مدرجة على أنها جزء من المبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة للتحقق من هبوط قيمتها بشكل منفصل ولكن يتم اختبارها ضمن اختبار الهبوط في قيمة الاستثمار ككل.

(هـ) معاملات المنشأة المستثمرة مع المنشآت الزميلة. يجب على المنشأة المستثمرة أن تزيل الأرباح والخسائر غير المحققة

الناتجة عن المعاملات الصاعدة (من المنشأة الزميلة إلى المنشأة المستثمرة) أو النازلة (من المنشأة المستثمرة إلى المنشأة الزميلة) بقدر حصة المنشأة المستثمرة في المنشأة الزميلة. وقد توفر الخسائر غير المحققة على مثل هذه المعاملات دليلاً على حدوث هبوط في قيمة الأصل المنقول.

(و) تاريخ القوائم المالية للمنشأة الزميلة. عند تطبيق طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة المستثمرة أن تستخدم القوائم المالية للمنشأة الزميلة التي بنفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة المستثمرة ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا كان ذلك غير ممكن عملياً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تستخدم أحدث قوائم مالية متاحة للمنشأة الزميلة، مع إجراء تعديلات عليها تبعاً لآثار أي معاملات أو أحداث مهمة واقعة بين نهايتي الفترتين المحاسبيتين.

(ز) السياسات المحاسبية للمنشأة الزميلة. إذا كانت المنشأة الزميلة تستخدم سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي تستخدمها المنشأة المستثمرة، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تعدل القوائم المالية للمنشأة الزميلة لتعكس السياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة المستثمرة لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً.

(ح) زيادة الخسائر عن الاستثمار. إذا كان نصيب المنشأة المستثمرة في خسائر المنشأة الزميلة يتساوى مع، أو يزيد عن، المبلغ الدفتري لاستثمارها في المنشأة الزميلة، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تتوقف عن إثبات نصيبها في الخسائر التي تزيد عن ذلك. وبعد انخفاض حصة المنشاة المستثمرة إلى الصفر، يجب على المنشأة المستثمرة أن تثبت الخسائر الإضافية من خلال مخصص (انظر القسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات") فقط بقدر ما تحملته المنشأة المستثمرة من واجبات نظامية أو ضمنية أو بقدر ما قامت بدفعه نيابة عن المنشأة الزميلة. وعندما تقوم المنشأة الزميلة لاحقاً بالتقرير عن أرباح، فلا يجوز للمنشأة المستثمرة أن تستأنف إثبات نصيبها من تلك الأرباح إلا بعد أن يتساوى نصيبها من الأرباح مع نصيبها غير المثبت من الخسائر.

(ط) التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية. يجب على المنشأة المستثمرة أن تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية ابتداءً من التاريخ الذي يتوقف فيه التأثير المهم.

(١) إذا أصبحت المنشأة الزميلة منشأة تابعة أو مشروعاً مشتركاً، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تعيد قياس حصتها -التي حازتها في السابق في حقوق الملكية بالقيمة العادلة وأن تثبت المكاسب أو الخسائر الناتجة، إن وجدت، ضمن الربح أو الخسارة.

(٢) إذا فقدت المنشأة المستثمرة التأثير المهم على المنشأة الزميلة نتيجة لاستبعاد كلي أو جزئي، فيجب عليها أن تلغي إثبات تلك المنشأة الزميلة وأن تثبت ضمن الربح أو الخسارة الفرق بين مجموع المتحصلات المُستلمة مضافاً إليها القيمة العادلة لأية حصة مبقاة، من ناحية، والمبلغ الدفتري للاستثمار في المنشأة الزميلة في تاريخ فقدان التأثير المهم، من ناحية أخرى. وبعد ذلك، يجب على المنشأة المستثمرة أن تحاسب عن أية حصة مبقاة باستخدام القسم ١١"الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"، بحسب ما هو مناسب.

(٣) إذا فقدت المنشأة المستثمرة التأثير المهم لأسباب أخرى بخلاف الاستبعاد الجزئي لاستثمارها، فيجب على المنشأة المستثمرة أن تتعامل مع المبلغ الدفتري للاستثمار في ذلك التاريخ على أنه أساس جديد للتكلفة ويجب أن تحاسب عن الاستثمار باستخدام القسمين ١١ و١٢، بحسب ما هو مناسب.

### نموذج القيمة العادلة

٩.١٤ عند الإثبات الأولي لاستثمار في منشأة زميلة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس الاستثمار بسعر المعاملة. ولا يتضمن سعر المعاملة تكاليف المعاملة.

١٠.١٤ في كل تاريخ تقرير، يجب على المنشأة المستثمرة أن تقيس استثماراتها في المنشآت الزميلة بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، باستخدام إرشادات قياس القيمة العادلة الواردة في الفقرات ٢٧,١١ – ٣٢,١١. ويجب على المنشأة المستثمرة التي تستخدم نموذج القيمة العادلة أن تستخدم نموذج التكلفة لأي استثمار في منشأة زميلة لا يمكن قياس القيمة العادلة له بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

## عرض القوائم المالية

١١.١٤ يجب على المنشأة المستثمرة أن تصنف الاستثمارات في المنشآت الزميلة على أنها أصول غير متداولة.

## الإفصاحات

١٢.١٤ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) سياستها المحاسبية للاستثمارات في المنشآت الزميلة.

(ب) المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت الزميلة (انظر الفقرة ٢,٤(ي)).

(ج) القيمة العادلة للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي توجد لها أسعار معلنة منشورة.

١٣.١٤ للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام نموذج التكلفة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تفصح عن مبلغ توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى المُثبتة على أنها دخل.

١٤.١٤ للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، يجب على المنشأة المستثمرة أن تفصح بشكل منفصل عن نصيبها من ربح أو خسارة مثل هذه المنشآت الزميلة ونصيبها من أية عمليات غير مستمرة لمثل هذه المنشآت الزميلة.

١٥.١٤ للاستثمارات في المنشآت الزميلة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام نموذج القيمة العادلة، يجب على المنشأة المستثمرة أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٤١,١١ – ٤٤,١١. وإذا كانت المنشأة المستثمرة تطبق إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" الوارد في الفقرة ١٠,١٤ لأي من المنشآت الزميلة، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، وعن الأسباب التي ستجعل قياس القيمة العادلة منطوياً على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، وعن المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت الزميلة المحاسب عنها بموجب نموذج التكلفة.

# القسم رقم ١٥

# "الاستثمارات في المشروعات المشتركة"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ١٥

## الاستثمارات في المشروعات المشتركة

### نطاق هذا القسم

١٫١٥ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن المشروعات المشتركة في القوائم المالية الموحدة وفي القوائم المالية للمنشأة المستثمرة التي لا تعد منشأةً أُمّاً، ولكن لديها حصة مشارك في واحد أو أكثر من المشروعات المشتركة. وتضع الفقرة ٢٦٫٩ متطلبات للمحاسبة عن حصة المشارك في مشروع مشترك في القوائم المالية المنفصلة.

### تعريف المشروعات المشتركة

٢٫١٥ السيطرة المشتركة هي تقاسم متفق عليه تعاقدياً للسيطرة على نشاط اقتصادي، ولا تتحقق تلك السيطرة المشتركة إلا عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من جانب الأطراف المتقاسمة للسيطرة (المشاركون).

٣٫١٥ المشروع المشترك هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بمباشرة نشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة. ويمكن أن تأخذ المشروعات المشتركة شكل عمليات خاضعة لسيطرة مشتركة، أو أصول خاضعة لسيطرة مشتركة، أو منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة.

### العمليات الخاضعة لسيطرة مشتركة

٤٫١٥ ينطوي تشغيل بعض المشروعات المشتركة على استخدام الأصول والموارد الأخرى الخاصة بالمشاركين بدلاً من تأسيس شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى، أو بدلاً من تأسيس هيكل مالي يكون منفصلاً عن المشاركين أنفسهم. ويستخدم كل مشارك عقاراته وآلاته ومعداته، ويملك المخزون الخاص به. ويتحمل أيضاً المصروفات والالتزامات الخاصة به ويدبر التمويل الخاص به، الذي يمثل الواجبات التي عليه. وقد يقوم بمباشرة أنشطة المشروع المشترك موظفو المشارك جنباً إلى جنب مع أنشطة المشارك المشابهة. وينص اتفاق المشروع المشترك عادةً على وسيلة يتقاسم بها المشاركون الإيراد من بيع المنتج المشترك وأي مصروفات يتم تحملها.

٥٫١٥ يجب على المشارك، فيما يتعلق بحصصه في العمليات الخاضعة لسيطرة مشتركة، أن يثبت في قوائمه المالية:

(أ) الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي يتحملها،

(ب) المصروفات التي يتحملها ونصيبه من الدخل الذي يكتسبه من السلع أو الخدمات التي يبيعها المشروع المشترك.

## الأصول الخاضعة لسيطرة مشتركة

٦.١٥ تنطوي بعض المشروعات المشتركة على السيطرة المشتركة من قبل المشاركين، وغالباً على ملكيتهم المشتركة لواحد أو أكثر من الأصول المُساهم بها في المشروع المشترك، أو الأصول المُقتناة لغرض المشروع المشترك، والمكرسة لأغراض المشروع.

٧.١٥ يجب على المشارك، فيما يتعلق بحصته في أصل خاضع لسيطرة مشتركة، أن يثبت في قوائمه المالية:

(أ) نصيبه من الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة مصنفة وفقاً لطبيعة الأصول؛

(ب) أي التزامات يكون قد تحملها؛

(ج) نصيبه من أي التزامات تم تحملها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين فيما يتعلق بالمشروع المشترك؛

(د) أي دخل من بيع أو استخدام نصيبه من مخرجات المشروع المشترك، جنباً إلى جنب مع نصيبه من أي مصروفات تم تحملها من قبل المشروع المشترك؛

(هـ) أي مصروفات يكون قد تحملها فيما يتعلق بحصته في المشروع المشترك.

## المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة

٨.١٥ المنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة هي مشروع مشترك ينطوي على تأسيس شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. وتعمل المنشأة بنفس الطريقة التي تعمل بها المنشآت الأخرى، باستثناء وجود ترتيب تعاقدي بين المشاركين ينص على خضوع النشاط الاقتصادي للمنشأة للسيطرة المشتركة.

### القياس - اختيار السياسة المحاسبية

٩.١٥ يجب على المشارك أن يحاسب عن جميع حصصه في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة باستخدام أحد ما يلي:

(أ) نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ١٠,١٥؛ أو

(ب) طريقة حقوق الملكية الواردة في الفقرة ١٣,١٥؛ أو

(ج) نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرة ١٤,١٥.

### نموذج التكلفة

١٠.١٥ يجب على المشارك أن يقيس استثماراته في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة، بخلاف تلك التي يوجد لها سعر معلن منشور (انظر الفقرة ١٢,١٥) بالتكلفة مطروحاً منها أي خسائر للهبوط المتراكم، مُثبتة وفقاً للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

١١.١٥ يجب على المشارك أن يثبت التوزيعات المُستلمة من الاستثمار على أنها دخل بغض النظر عمّا إذا كانت التوزيعات هي من الأرباح المتراكمة للمنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة، الناشئة قبل تاريخ الاستحواذ أو بعده.

١٢.١٥ يجب على المشارك أن يقيس استثماراته في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، والتي يوجد لها سعر معلن منشور، باستخدام نموذج القيمة العادلة (انظر الفقرة ١٤,١٥).

### طريقة حقوق الملكية

١٣.١٥ يجب على المشارك أن يقيس استثماراته في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بطريقة حقوق الملكية مستخدماً الإجراءات الواردة في الفقرة ٨,١٤ (مع إضافة لفظ "السيطرة المشتركة" بدلاً من "التأثير المهم" في المواضع التي تشير فيها تلك الفقرة إلى ذلك اللفظ الأخير).

### نموذج القيمة العادلة

١٤.١٥ عند الإثبات الأولي لاستثمار في منشأة خاضعة للسيطرة المشتركة، يجب على المشارك أن يقيس الاستثمار بسعر المعاملة. ولا يتضمن سعر المعاملة تكاليف المعاملة.

١٥.١٥ في كل تاريخ تقرير، يجب على المشارك أن يقيس استثماراته في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة، مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، باستخدام إرشادات قياس القيمة العادلة الواردة في الفقرات ٢٧,١١ - ٣٢,١١. ويجب على المشارك الذي يستخدم نموذج القيمة العادلة أن يستخدم نموذج التكلفة لأي استثمار في منشأة خاضعة للسيطرة المشتركة لا يمكن قياس القيمة العادلة له بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

## المعاملات بين المشارك ومشروعه المشترك

١٦.١٥ عندما يساهم مشارك بأصول في مشروع مشترك، أو يبيع أصولاً له، فإن إثبات أي جزء من مكسب أو خسارة متحققة من المعاملة يجب أن يعكس جوهر المعاملة. وعندما يحتفظ المشروع المشترك بالأصول، وشريطة أن يكون المشارك قد نقل المخاطر والمنافع الجوهرية المتعلقة بالملكية، فإن المشارك يجب عليه أن يثبت فقط ذلك الجزء من المكسب أو الخسارة الذي يمكن عزوه إلى حصص المشاركين الآخرين. ويجب على المشارك أن يثبت مبلغ أية خسارة بالكامل عندما تقدم المساهمة أو البيع دليلاً على حدوث خسارة هبوط في القيمة.

١٧.١٥ عندما يشتري المشارك أصولاً من مشروع مشترك، فلا يجوز له أن يثبت نصيبه من الأرباح التي يحصل عليها المشروع المشترك من المعاملة حتى يعيد بيع الأصل لطرف مستقل. ويجب على المشارك أن يثبت نصيبه من الخسائر الناتجة من هذه المعاملات بنفس طريقة إثبات الأرباح باستثناء أن الخسائر يجب إثباتها مباشرةً عندما تعبر عن خسارة هبوط في القيمة.

## عدم امتلاك المنشأة المستثمرة لسيطرة مشتركة

١٨.١٥ يجب على المنشأة المستثمرة في مشروع مشترك، والتي لا تمتلك سيطرة مشتركة، أن تحاسب عن ذلك الاستثمار وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" أو القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"، أمّا إذا كان لها تأثير مهم في المشروع المشترك، فإنها تحاسب عن ذلك الاستثمار وفقاً للقسم ١٤"الاستثمارات في المنشآت الزميلة".

## الإفصاحات

١٩.١٥ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) السياسة المحاسبية التي تستخدمها لإثبات حصصها في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة.

(ب) المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة (انظر الفقرة ٢,٤(ك)).

(ج) المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية والتي توجد لها أسعار معلنة منشورة.

(د) المبلغ المُجمع لتعهداتها المتعلقة بالمشروعات المشتركة، بما في ذلك نصيبها من التعهدات الرأسمالية التي تم تحملها بشكل مشترك مع المشاركين الآخرين، إضافة إلى نصيبها من التعهدات الرأسمالية للمشروعات المشتركة ذاتها.

٢٠.١٥ فيما يخص المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية، يجب على المشارك أيضاً أن يقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٤,١٤ للاستثمارات المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية.

٢١.١٥ فيما يخص المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والتي تمت المحاسبة عنها وفقاً لنموذج القيمة العادلة، يجب على المشارك أيضاً أن يقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات ٤١,١١ – ٤٤,١١. وإذا كان المشارك يطبق إعفاء "التكلفة أو الجهد اللذين لا مبرر لهما" الوارد في الفقرة ١٥,١٥ لأية منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة، فيجب عليه أن يفصح عن تلك الحقيقة، وعن الأسباب التي ستجعل قياس القيمة العادلة منطوياً على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، وعن المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة المحاسب عنها بموجب نموذج التكلفة.

# القسم رقم ١٦

# "العقارات الاستثمارية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٦ "العقارات الاستثمارية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:**

**التعديلات المدخلة على الفقرات**

**١٦- ٧أ (إضافة فقرة)**

١٦- ٧أ لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية، يجب على المنشأة قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري على أساس تقويم من قبل مقيِّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذو صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري الذي يتم تقويمه، ويجب أن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

**سبب الإضافة**

أضيفت إلى القسم رقم ١٦ فقرة برقم (١٦- ٧أ)، بحيث يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية باستخدام مقيِّم مستقل ومؤهل. وسبب الإضافة زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقويم المنشأة لعقاراتها الاستثمارية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني في المملكة تعد من المهن الناشئة.

# القسم ١٦

## العقارات الاستثمارية

### نطاق هذا القسم

١٫١٦ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن الاستثمارات في الأراضي أو المباني التي ينطبق عليها تعريف العقار الاستثماري الوارد في الفقرة ٢٫١٦، وعلى بعض حصص العقارات التي يحوزها المستأجر بموجب **عقد إيجار تشغيلي** (انظر الفقرة ٣٫١٦) والتي تُعامل بنفس معاملة العقار الاستثماري. ووفقاً لهذا القسم، فإن العقارات الاستثمارية التي يمكن بشكل مستمر قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها وبدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما هي فقط التي تتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. أما بقية العقارات الاستثمارية فتتم المحاسبة عنها باستخدام نموذج التكلفة الموضح في القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات"، وتظل ضمن نطاق القسم ١٧ ما لم يتوفر مقياس يمكن الاعتماد عليه لقيمتها العادلة ويكون من المتوقع أن قيمتها العادلة ستكون قابلة للقياس باستمرار بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

### تعريف العقار الاستثماري والإثبات الأولي له

٢٫١٦ العقار الاستثماري هو العقار (أرض أو مبنى، أو جزء من مبنى، أو كليهما) الذي يحتفظ به المالك أو المستأجر بموجب **عقد إيجار تمويلي** بغرض كسب إيجار أو الاستفادة من الزيادة الرأسمالية في قيمته أو كليهما، وليس بغرض:

(أ) الاستخدام في إنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية، أو

(ب) البيع في إطار السياق العادي للأعمال.

٣٫١٦ لا يجوز تصنيف الحصة العقارية التي يحوزها المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي، ولا يجوز المحاسبة عنها، على أنها عقار استثماري باستخدام هذا القسم إلا إذا استوفى هذا العقار تعريف العقار الاستثماري واستطاع المستأجر بشكل مستمر قياس القيمة العادلة للحصة العقارية بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. ويتم تطبيق هذا التصنيف البديل على أساس حالة كل عقار على حدة.

٤٫١٦ يجب تقسيم العقارات متعددة الاستخدامات بين بند العقارات الاستثمارية وبند **العقارات** والآلات والمعدات. ولكن إذا لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة لمكون العقار الاستثماري بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب أن تتم المحاسبة عن العقار بالكامل على أنه من بين العقارات والآلات والمعدات وفقاً للقسم ١٧.

### القياس عند الإثبات الأولي

٥٫١٦ يجب على المنشأة قياس العقار الاستثماري بالتكلفة عند الإثبات الأولي. وتتكون تكلفة العقار الاستثماري المشترى من سعر الشراء بالإضافة إلى أي نفقات يمكن عزوها بشكل مباشر لعملية الشراء مثل الأتعاب القانونية وأتعاب السمسرة وضرائب نقل ملكية العقار وغيرها من تكاليف المعاملة. وإذا تم تأجيل الدفع لفترة تزيد عن فترات الائتمان المعتادة، تكون التكلفة هي القيمة الحالية لكل المدفوعات المستقبلية. ويجب على المنشأة أن تحدد تكلفة العقار الاستثماري الذي تقوم بإنشائه بنفسها وفقاً للفقرات ١٠٫١٧ – ١٤٫١٧.

٦٫١٦ يجب أن يتم تحديد التكلفة الأولية للحصة العقارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار والمصنفة على أنها عقار استثماري وفقاً لما هو محدد لعقد الإيجار التمويلي في الفقرة ٩٫٢٠، حتى ولو كان عقد الإيجار كان سيتم تصنيفه في ظروف أخرى على أنه عقد إيجار تشغيلي فيما لو كان واقعاً ضمن نطاق القسم ٢٠ "عقود الإيجار". وبعبارة أخرى، يتم إثبات الأصل إما

بالقيمة العادلة للعقار أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، أيهما أقل. ويتم إثبات مبلغ مقابل على أنه التزام وفقاً للفقرة ٩,٢٠.

## القياس بعد الإثبات الأولي

٧.١٦ يجب قياس العقار الاستثماري بالقيمة العادلة في كل تاريخ تقرير مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة وذلك للعقار الاستثماري الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وإذا تم تصنيف الحصة العقارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار على أنها عقار استثماري، فإن ما يتم المحاسبة عنه بالقيمة العادلة هو تلك الحصة وليس العقار محل العقد. وتقدم الفقرات ٢٧,١١ – ٣٢,١١ إرشادات بشأن تحديد القيمة العادلة. ويجب على المنشأة المحاسبة عن كل العقارات الاستثمارية الأخرى باستخدام نموذج التكلفة الموضح في القسم ١٧.

## عمليات التحول

٨.١٦ إذا لم يعد متاحاً التوصل بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما إلى مقياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة لبند معين من العقارات الاستثمارية المقيسة باستخدام نموذج القيمة العادلة، فيجب على المنشأة المحاسبة عن ذلك البند وفقاً للقسم ١٧ إلى أن يتوفر مقياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة. ويصبح المبلغ الدفتري لهذا العقار الاستثماري في ذلك التاريخ هو تكلفته وفقاً للقسم ١٧. وتتطلب الفقرة ١٠,١٦(هـ)(٣) الإفصاح عن هذا التغير. ويعد ذلك تغيراً في الظروف وليس تغييراً في السياسات المحاسبية.

٩.١٦ بخلاف ما هو مطلوب في الفقرة ٨,١٦، يجب على المنشأة أن تحول العقار من تصنيف العقار الاستثماري أو تحوله إلى هذا التصنيف فقط عندما يستوفي العقار تعريف العقار الاستثماري، أو عندما لا يعد مستوفياً لهذا التعريف.

## الإفصاحات

١٠.١٦ يجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلي لكل العقارات الاستثمارية التي يتم المحاسبة عنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (الفقرة ٧,١٦):

(أ) الطرق والافتراضات المهمة التي تم تطبيقها عند تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية.

(ب) مدى استناد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية (كما تم قياسها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية) إلى تقويم مقيِّم مستقل حاصل على مؤهل مهني معترف به وذي صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وفئة العقار الاستثماري الذي يجري تقويمه. وفي حال عدم إجراء أي تقويم من ذلك القبيل، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة.

(ج) وجود قيود على قابلية تحقق العقارات الاستثمارية أو على تحويل الدخل ومتحصلات الاستبعاد، وحجم تلك القيود.

(د) الواجبات التعاقدية بشراء أو إنشاء أو تطوير العقارات الاستثمارية أو بأعمال إصلاحها أو صيانتها أو تحسينها.

(هـ) مطابقة بين المبلغ الدفتري للعقارات الاستثمارية في بداية ونهاية الفترة، بحيث تُظهر بشكل منفصل ما يلي:

(١) الإضافات، مع الإفصاح بشكل منفصل عن تلك الإضافات الناتجة عن الاقتناء من خلال عمليات تجميع الأعمال.

(٢) صافي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تعديلات القيمة العادلة.

(٣) التحويلات من أو إلى تصنيف العقار الاستثماري المسجل بالتكلفة ناقص الإهلاك والهبوط في القيمة المتراكمين (انظر الفقرة ٨,١٦).

(٤) التحويلات إلى أو من تصنيف المخزون أو العقارات التي يشغلها المالك.

(٥) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

١١.١٦ وفقاً للقسم ٢٠، يقدم مالك العقار الاستثماري الإفصاحات التي يقدمها المؤجر حول عقود الإيجار التي دخل فيها. أمّا المنشأة التي تحتفظ بعقار استثماري بموجب عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي فإنها تقدم إفصاحات المستأجر لعقود الإيجار التمويلي، وإفصاحات المؤجر لعقود الإيجار التشغيلي التي تكون قد دخلت فيها.

# القسم رقم ١٧

# "العقارات والآلات والمعدات"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، مع الأخذ في الاعتبار التعديلات المشار إليها أدناه، والتي تعد عند إقرارها جزءاً لا يتجزأ من متطلبات المعيار الواجبة التطبيق في المملكة العربية السعودية:**

**التعديلات المدخلة على الفقرات**

**١٧-١٥هـ (إضافة فقرة)**

١٧-١٥هـ إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، فيجب أن يقوم بعملية التقويم شخص مؤهل بأعمال التقويم، تتوفر فيه صفة الاستقلال عن المنشأة، ولديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة، ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات والآلات والمعدات التي يجري تقييمها، وأن يتم الإفصاح عن اسمه ومؤهلاته.

**سبب الإضافة:**

أضيفت إلى القسم رقم ١٧ فقرة برقم (١٧- ١٥هـ) لاشتراط أن يتم استخدام خدمات مقيِّم مؤهل ومستقل إذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات. وسبب هذا التعديل هو لزيادة الثقة في القوائم المالية، وبخاصة أن أعمال التقويم المهني المرخص في المملكة تعد من المهن الناشئة.

## القسم ١٧

## العقارات والآلات والمعدات

### نطاق هذا القسم

١.١٧ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات، والمحاسبة عن العقارات الاستثمارية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل مستمر بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وينطبق القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية" على العقارات الاستثمارية التي يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

٢.١٧ العقارات والآلات والمعدات هي الأصول الملموسة التي:

(أ) يُحتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو للأغراض الإدارية،

(ب) يُتوقع أن تُستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

٣.١٧ لا تشمل العقارات والآلات والمعدات:

(أ) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة")، أو

(ب) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية، مثل النفط، والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المشابهة.

### الإثبات

٤.١٧ يجب على المنشأة أن تطبق ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢٧,٢ عند تحديد ما إذا كانت ستُثبت بنداً من بنود العقارات والآلات والمعدات. وتبعاً لذلك، يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة كل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل فقط في الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا كان من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند،

(ب) وإذا كان من الممكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥.١٧ يتم إثبات البنود مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقاً لهذا القسم عندما تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات. وبخلاف ذلك، يتم تصنيف مثل تلك البنود على أنها مخزون.

٦.١٧ قد تستدعي الحاجة استبدال أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات على فترات منتظمة (مثل سطح مبنى). ويجب على المنشأة أن تُضيف إلى المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال أجزاء مثل هذه البنود عندما يتم تحمل تلك التكلفة إذا كان يُتوقع أن يحقق الجزء البديل منافع مستقبلية إضافية للمنشأة. ويُلغى إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي تم استبدالها وفقاً للفقرات ٢٧,١٧ – ٣٠,١٧ بغض النظر عمّا إذا كانت الأجزاء المستبدلة كان قد تم إهلاكها بصورة منفصلة. وإذا لم يكن من الممكن عملياً للمنشأة تحديد المبلغ الدفتري للجزء المستبدل، فيمكن للمنشأة استخدام تكلفة الاستبدال كمؤشر لمعرفة ما كانت عليه تكلفة الجزء المستبدل في الوقت الذي تم اقتناؤه أو إنشاؤه فيه. وتنص الفقرة ١٦,١٧ على أنه إذا كانت للمكونات الرئيسية لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات أنماط مختلفة بشكل جوهري في استهلاك المنافع الاقتصادية، فيجب على المنشأة أن تخصص تكلفة الأصل الأولية إلى مكونات الأصل الرئيسية وأن تقوم بإهلاك كل مكون بشكل منفصل على مدى عمره الإنتاجي.

٧٫١٧ قد يكون إجراء فحوصات دورية رئيسية للعيوب متطلباً ضرورياً لاستمرار تشغيل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات (مثل حافلة) وذلك بغض النظر عمّا إذا استُبدلت أجزاء من البند أم لا. وعند إجراء كل فحص رئيسي، فإن تكلفة ذلك الفحص الرئيسي يتم إثباتها ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات على أنه استبدال إذا تم استيفاء ضوابط الإثبات. ويُلغَى إثبات أي مبلغ دفتري متبقٍ من تكلفة الفحص الرئيسي السابق (بخلاف الأجزاء المادية). ويتم ذلك بغض النظر عمّا إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص الرئيسي السابق ضمن المعاملة التي تم فيها اقتناء أو إنشاء البند. وعند الضرورة، يمكن استخدام التكلفة المقدرة لفحص مستقبلي مشابه كمؤشر لمعرفة ما كانت عليه تكلفة مكون الفحص القائم عندما تم اقتناء البند أو إنشاؤه.

٨٫١٧ تُعد الأراضي والمباني أصلين قابلين للفصل، ويجب على المنشأة أن تحاسب عنهما بشكل منفصل، حتى عندما يتم اقتناؤهما معاً.

## القياس عند الإثبات

٩٫١٧ يجب على المنشأة أن تقيس بند العقارات والآلات والمعدات عند الإثبات الأولي بتكلفته.

### عناصر التكلفة

١٠٫١٧ تشمل تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات جميع ما يلي:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك الرسوم النظامية وأتعاب السمسرة ورسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للاسترداد، بعد طرح الحسومات التجارية والأموال المستردة.

(ب) أي تكاليف -يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إيصال الأصل إلى الموقع اللازم والحالة اللازمة حتى يكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. ويمكن أن تشمل هذه التكاليف تكاليف إعداد الموقع، والتسليم والمناولة الأولية، والتركيب والتجميع، واختبار التشغيل.

(ج) التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى حالته الأصلية، وهو الواجب الذي تتحمله المنشأة إما عند اقتناء البند أو نتيجةً لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض أخرى بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

١١٫١٧ لا تُعد التكاليف الآتية تكاليف لبند العقارات والآلات والمعدات، ويجب على المنشأة أن تثبتها على أنها مصروف عندما يتم تحملها:

(أ) تكاليف افتتاح مقر جديد.

(ب) تكاليف إطلاق منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الدعاية والترويج).

(ج) تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين).

(د) التكاليف الإضافية الإدارية والعمومية الأخرى.

(هـ) **تكاليف الاقتراض** (انظر القسم ٢٥ "تكاليف الاقتراض").

١٢٫١٧ يُثبت دخل العمليات العرضية، والمصروفات المتعلقة بها، أثناء إنشاء أو تطوير بند من بنود العقارات والآلات والمعدات ضمن الربح أو الخسارة إذا لم تكن تلك العمليات ضرورية لإيصال البند إلى موقعه المقصود وحالته التشغيلية المستهدفة.

### قياس التكلفة

١٣.١٧ يُعد مُعادل السعر النقدي في تاريخ الإثبات هو تكلفة كل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات. وإذا تم تأجيل الدفع لفترة تزيد عن فترات الائتمان المعتادة، تكون التكلفة هي القيمة الحالية لكل المدفوعات المستقبلية.

### مُبادلة الأصول

١٤.١٧ قد يُقتنى بند من بنود العقارات والآلات والمعدات في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية. ويجب على المنشأة أن تقيس بالقيمة العادلة تكلفة الأصل المُقتنى إلا إذا (أ) كانت معاملة التبادل تفتقر للجوهر التجاري، أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي تلك الحالة، تُقاس تكلفة الأصل بالمبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه.

## القياس بعد الإثبات الأولي

١٥.١٧ يجب على المنشأة اختيار إمّا نموذج التكلفة الوارد في الفقرة ١٥.١٧أ أو نموذج إعادة التقويم الوارد في الفقرة ١٥.١٧ب كسياسة محاسبية لها، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة على كل فئة بأكملها من فئات العقارات والآلات والمعدات. ويجب على المنشأة تطبيق نموذج التكلفة على العقار الاستثماري الذي لا يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. ويجب على المنشأة إثبات تكاليف الصيانة اليومية لبنود العقارات والآلات والمعدات ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تم فيها تكبد التكاليف.

### نموذج التكلفة

١٥.١٧أ يجب على المنشأة أن تقيس كل بند من بنود العقارات، والآلات والمعدات بعد الإثبات الأولي بالتكلفة مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وأي خسائر للهبوط المتراكم.

### نموذج إعادة التقويم

١٥.١٧ب يجب على المنشأة قياس كل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات التي يمكن قياس قيمتها العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بمبلغ مُعاد تقويمه، ألا وهو قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي إهلاك لاحق متراكم وأي خسائر لاحقة بسبب الهبوط المتراكم. ويجب أن تتم عمليات إعادة التقويم بانتظام كافٍ لضمان ألا يختلف المبلغ الدفتري بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير. وتقدم الفقرات ٢٧.١١ - ٣٢.١١ إرشادات لتحديد القيمة العادلة. وإذا أعيد تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فيجب أن يُعاد تقويم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها ذلك الأصل.

١٥.١٧ج في حالة زيادة المبلغ الدفتري لأصل نتيجةً لإعادة تقويمه، فيجب إثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان "فائض إعادة التقويم". ومع ذلك، يجب إثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي تعكس به انخفاضاً في إعادة تقويم نفس الأصل، سبق إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

١٥.١٧د في حالة انخفاض المبلغ الدفتري لأصل نتيجةً لإعادة تقويمه، فيجب إثبات الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة. ومع ذلك، يجب إثبات الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر وجود أي رصيد دائن في فائض إعادة التقويم المتعلق بذلك الأصل. ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المتراكم ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم.

## الإهلاك

١٦٫١٧ إذا كانت للمكونات الرئيسية لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات أنماط مختلفة بشكل جوهري لاستهلاك المنافع الاقتصادية، فيجب على المنشأة أن تخصص تكلفة الأصل الأولية إلى مكونات الأصل الرئيسية وأن تقوم بإهلاك كل مكون بشكل منفصل على مدى عمره الإنتاجي. ويجب إهلاك الأصول الأخرى على مدى أعمارها الإنتاجية على أنها أصل واحد. ومع وجود بعض الاستثناءات، مثل المحاجر والمواقع المُستخدمة لطمر النفايات، فإن للأراضي عادةً عمر إنتاجي غير محدود وبناءً عليه لا يتم إهلاكها.

١٧٫١٧ يجب إثبات عبء الإهلاك لكل فترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار إثبات التكلفة على أنها جزء من تكلفة الأصل. فعلى سبيل المثال، يتم تضمين إهلاك العقارات والآلات والمعدات الصناعية في تكاليف المخزون (انظر القسم ١٣ "المخزون").

## المبلغ القابل للإهلاك وفترة الإهلاك

١٨٫١٧ يجب على المنشأة أن تخصص المبلغ القابل للإهلاك الخاص بأحد الأصول على أساس منتظم على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

١٩٫١٧ قد تشير عوامل مثل حدوث تغيير في الطريقة التي يُستخدم بها الأصل، والبِلَى والتآكل الكبير غير المتوقع، والتقدم التقني، والتغيرات في أسعار السوق، إلى حدوث تغير في القيمة المتبقية للأصل، أو في عمره الإنتاجي، منذ آخر تاريخ تقرير سنوي. وعند وجود مثل هذه المؤشرات، يجب على المنشأة أن تراجع تقديراتها السابقة، وفي حالة اختلاف التوقعات الحالية، فيجب عليها أن تعدل القيمة المتبقية أو طريقة الإهلاك أو العمر الإنتاجي. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في القيمة المتبقية أو طريقة الإهلاك أو العمر الإنتاجي على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للفقرات ١٥٫١٠ – ١٨٫١٠.

٢٠٫١٧ يبدأ إهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع اللازم وبالحالة اللازمة حتى يكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. ويتوقف إهلاك الأصل عندما يُلغى إثباته. ولا يتوقف الإهلاك عندما يصبح الأصل عاطلاً عن العمل أو مسحوباً من الخدمة ما لم يكن قد تم إهلاكه بالكامل. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يكون عبء الإهلاك صفراً، بموجب طرق الاستخدام الخاصة بالإهلاك، عندما لا يوجد أي إنتاج.

٢١٫١٧ يجب على المنشأة أن تأخذ جميع العوامل الآتية في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

(أ) الاستخدام المُتوقع للأصل. ويتم تقييم الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة الإنتاجية المتوقعة للأصل، أو إنتاجه الفعلي المُتوقع.

(ب) البلى والتآكل المادي المتوقع، والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد المناوبات التي سيُستخدم لها الأصل، وبرنامج الإصلاح والصيانة، والعناية بالأصل وصيانته حينما يكون عاطلاً عن العمل.

(ج) التقادم الفني أو التجاري الناشئ عن التغيرات أو التحسينات في الإنتاج، أو عن التغير في طلب السوق على ما يقدمه الأصل من منتجات أو خدمات.

(د) القيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به.

## طريقة الإهلاك

٢٢٫١٧ يجب على المنشأة أن تختار طريقة الإهلاك التي تعكس النمط الذي تتوقع أن تستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. وتشمل طرق الإهلاك الممكنة طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وأية طريقة تستند إلى الاستخدام مثل طريقة وحدات الإنتاج.

٢٣٫١٧ عندما يوجد مؤشر على حدوث تغير مهم، منذ آخر تاريخ تقرير سنوي، في النمط الذي تتوقع المنشأة أن تستهلك وفقاً له المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، يجب على المنشأة أن تراجع طريقتها الحالية للإهلاك، وفي حالة اختلاف التوقعات الحالية، فيجب عليها أن تغير طريقة الإهلاك لتعكس النمط الجديد. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير على أنه تغير في تقدير محاسبي وفقاً للفقرات ١٥,١٠ – ١٨,١٠.

## الهبوط في القيمة

### إثبات وقياس الهبوط في القيمة

٢٤٫١٧ يجب على المنشأة، في كل تاريخ تقرير، أن تطبق القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" لتحديد ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة بند أو مجموعة من بنود العقارات والآلات والمعدات، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليها أن تحدد كيفية إثبات وقياس خسارة الهبوط في القيمة. ويوضح القسم ٢٧ متى وكيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد المبلغ القابل للاسترداد الخاص بالأصل، ومتى تثبت خسارة هبوط في القيمة أو تعكسها.

### التعويض عن الهبوط في القيمة

٢٥٫١٧ لا يجوز للمنشأة أن تدرج ضمن الربح أو الخسارة التعويض المستحق من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها أو فُقدت أو تم التخلي عنها إلا عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل.

### العقارات والآلات والمعدات المُحتفظ بها للبيع

٢٦٫١٧ تنص الفقرة ٩,٢٧(و) على أن وجود خطة لاستبعاد أصل قبل التاريخ المُتوقع سابقاً يُعد مؤشراً على حدوث هبوط في القيمة مما يستدعي احتساب المبلغ القابل للاسترداد من الأصل لغرض تحديد ما إذا كانت قيمة الأصل قد هبطت.

## إلغاء الإثبات

٢٧٫١٧ يجب على المنشأة أن تلغي إثبات أي بند من بنود العقارات والآلات والمعدات:

(أ) عند الاستبعاد؛ أو

(ب) عندما لا يُتوقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدام البند أو استبعاده.

٢٨٫١٧ يجب على المنشأة أن تثبت ضمن الربح أو الخسارة المكسب أو الخسارة من إلغاء إثبات أحد بنود العقارات والآلات والمعدات عندما يتم إلغاء إثبات البند (ما لم يتطلب القسم ٢٠ "عقود الإيجار" خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار). ولا يجوز للمنشأة أن تصنف مثل تلك المكاسب على أنها إيراد.

٢٩٫١٧ عند تحديد تاريخ استبعاد البند، يجب على المنشأة أن تطبق الضوابط الواردة في القسم ٢٣ "الإيراد" لإثبات الإيراد من بيع السلع. وينطبق القسم ٢٠ على الاستبعاد بالبيع وإعادة الاستئجار.

٣٠٫١٧ يجب على المنشأة أن تحدد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجدت، والمبلغ الدفتري للبند.

## الإفصاحات

٣١٫١٧ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات المحددة وفقاً للفقرة ١١,٤(أ) وأيضاً، بشكل منفصل، للعقار الاستثماري المسجل بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك المتراكم والهبوط المتراكم:

(أ) أسس القياس المُستخدمة في تحديد إجمالي المبلغ الدفتري.

(ب) طرق الإهلاك المستخدمة.

(ج) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المُستخدمة.

(د) إجمالي المبلغ الدفتري والإهلاك المتراكم (مجمعاً مع خسائر الهبوط المتراكم) في بداية ونهاية فترة التقرير.

(هـ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية فترة التقرير، تُظهِر بشكل منفصل:

(١) الإضافات.

(٢) الاستبعادات.

(٣) الاقتناءات من خلال عمليات تجميع الأعمال.

(٤) الزيادات أو الانخفاضات الناتجة من عمليات إعادة التقويم بموجب الفقرات ١٥,١٧ب - ١٥,١٧د ومن خسائر الهبوط في القيمة المثبتة أو المعكوسة في الدخل الشامل الآخر وفقاً للقسم ٢٧.

(٥) التحويلات إلى ومن فئة العقارات الاستثمارية المسجلة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (انظر الفقرة ٨,١٦).

(٦) خسائر الهبوط في القيمة المُثبتة أو المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للقسم ٢٧.

(٧) الإهلاك.

(٨) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

٣٢,١٧ يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عمّا يلي:

(أ) حقيقة وجود عقارات وآلات ومعدات للمنشأة حق مقيد فيها أو مرهونة كضمان لالتزامات، والمبالغ الدفترية لمثل هذه العقارات والآلات والمعدات.

(ب) مبلغ التعهدات التعاقدية باقتناء العقارات والآلات والمعدات.

(ج) إذا كان للمنشأة عقار استثماري لا يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب التي ستجعل قياس القيمة العادلة لتلك العقارات الاستثمارية منطوياً على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

٣٣,١٧ إذا تم إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات بمبلغ معاد تقويمه، فيجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) تاريخ سريان إعادة التقويم؛

(ب) ما إذا كان قد تمت الاستعانة بمقيِّم مستقل؛

(ج) الطرق والافتراضات المهمة المطبقة في تقدير القيم العادلة للبنود؛

(د) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته فيما لو تم تسجيل الأصول بموجب نموذج التكلفة، وذلك لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات المعاد تقويمها؛

(هـ) فائض إعادة التقويم، مع الإشارة إلى التغير الذي شهدته الفترة وأي قيود مفروضة على توزيع الرصيد على المساهمين.

# القسم رقم ١٨

## "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

## القسم ١٨

## الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة

### نطاق هذا القسم

١٨.١ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن جميع الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة (انظر القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة") والأصول غير الملموسة المُحتفظ بها من قبل المنشأة للبيع في السياق العادي للأعمال (انظر القسم ١٣ "المخزون" والقسم ٢٣ "الإيراد").

١٨.٢ الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس، ويكون مثل هذا الأصل قابلاً للتحديد عندما:

(أ) يكون قابلاً للانفصال، أي قابلاً أن يُفصل عن المنشأة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يُنقل أو يُرخص أو يُؤجر أو تتم مُبادلته، إما بمفرده أو مع عقد أو أصل أو التزام متعلق به، أو

(ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن حقوق وواجبات أخرى.

١٨.٣ لا ينطبق هذا القسم على ما يلي:

(أ) الأصول المالية، أو

(ب) حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية، مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة.

### الإثبات

**المبدأ العام لإثبات الأصول غير الملموسة**

١٨.٤ يجب على المنشأة أن تطبق ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ٢.٢٧ عند تحديد ما إذا كانت ستقوم بإثبات أصل غير ملموس. وتبعاً لذلك، لا يجوز للمنشأة أن تثبت أصلاً غير ملموس على أنه أصل إلا إذا:

(أ) كان من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي يمكن عزوها للأصل؛

(ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛

(ج) كان الأصل غير ناتج من نفقة تم تحملها داخلياً على بند غير ملموس.

١٨.٥ يجب على المنشأة أن تقيِّم احتمالية المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة يمكن دعمها تمثل أفضل تقديرات الإدارة للظروف الاقتصادية التي سوف توجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

١٨.٦ تستخدم المنشأة الاجتهاد لتقييم درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يمكن عزوها إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء أهمية أكبر للأدلة الخارجية.

١٨.٧ يُعد ضابط الإثبات المتعلق بالاحتمالية، الوارد في الفقرة ١٨.٤(أ)، مُستوفَياً دائماً للأصول غير الملموسة التي تُقتنى بشكل منفصل.

### الاقتناء كجزء من عملية تجميع أعمال

٨٠١٨ يجب أن يُثبت الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال إلا إذا كانت قيمته العادلة لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما في تاريخ الاستحواذ.

## القياس الأولي

٩٠١٨ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل غير الملموس بشكل أولي بالتكلفة.

### الاقتناء المنفصل

١٠٠١٨ تشمل تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه بشكل منفصل:

(أ) سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للاسترداد، بعد طرح الحسومات التجارية والأموال المستردة،

(ب) أية تكلفة يمكن عزوها بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

### الاقتناء كجزء من عملية تجميع أعمال

١١٠١٨ عندما يُقتنى الأصل غير الملموس ضمن عملية تجميع أعمال، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ.

### الاقتناء عن طريق منحة حكومية

١٢٠١٨ عندما يُقتنى أصل غير ملموس عن طريق منحة حكومية، فإن تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في التاريخ الذي يتم فيه تلقي المنحة أو تصبح فيه المنحة مستحقة التحصيل وفقاً للقسم ٢٤ "المنح الحكومية".

### عمليات تبادل الأصول

١٣٠١٨ قد يُقتنى أصل غير ملموس في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويجب على المنشأة أن تقيس تكلفة مثل هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة إلا إذا (أ) كانت معاملة التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري، أو (ب) كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي تلك الحالة، تُقاس تكلفة الأصل بالمبلغ الدفتري للأصل المُتنازل عنه.

### الأصول غير الملموسة المُتولدة داخلياً

١٤٠١٨ يجب على المنشأة أن تثبت النفقات التي تم تحملها داخلياً على بند غير ملموس، بما في ذلك جميع النفقات على أنشطة كل من البحث والتطوير، على أنها مصروف عندما يتم تحملها، ما لم تكن تشكل جزءاً من تكلفة أصل آخر يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار.

١٥٠١٨ وكمثال على تطبيق الفقرة السابقة، يجب على المنشأة أن تثبت الإنفاق على البنود الآتية على أنه مصروف ولا يجوز لها إثبات مثل هذا الإنفاق على أنه أصول غير ملموسة:

(أ) العلامات التجارية والشعارات وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة من حيث الجوهر المتولدة داخلياً.

(ب) أنشطة الإعداد والتجهيز للتشغيل (أي تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل)، والتي تشمل تكاليف التأسيس مثل التكاليف النظامية وتكاليف السكرتارية التي يتم تحملها لتأسيس منشأة ذات شخصية اعتبارية، ونفقات افتتاح مرفق أو عمل جديد (أي تكاليف ما قبل الافتتاح) ونفقات بدء عمليات جديدة أو إطلاق منتجات أو عمليات جديدة

(أي تكاليف ما قبل التشغيل).

(ج) أنشطة التدريب.

(د) أنشطة الدعاية والترويج.

(هـ) تغيير موقع، أو إعادة تنظيم، جزء من منشأة أو تغيير موقعها أو إعادة تنظيمها كلها.

(و) الشهرة المتولدة داخلياً.

١٦.١٨ لا تمنع الفقرة ١٨.١٥ إثبات مبلغ مدفوع مقدماً على أنه أصل عندما يتم القيام بالدفع مقابل السلع أو الخدمات مقدماً قبل تسليم السلع أو أداء الخدمات.

## عدم إثبات المصروفات السابقة على أنها أصل

١٧.١٨ النفقات المتكبدة على أصل غير ملموس والمثبتة أولياً على أنها مصروف لا يجوز إثباتها في تاريخ لاحق على أنها جزء من تكلفة أصل.

## القياس بعد الإثبات

١٨.١٨ يجب على المنشأة أن تقيس الأصول غير الملموسة بالتكلفة مطروحاً منها أي إطفاء متراكم وأي خسائر هبوط متراكم. ويحدد هذا القسم متطلبات الإطفاء. أما متطلبات إثبات الهبوط فيحددها القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

## العمر الإنتاجي

١٩.١٨ لغرض هذا المعيار، يجب اعتبار أن جميع الأصول غير الملموسة لها عمر إنتاجي محدود. ولا يجوز أن يزيد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، الذي ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، عن فترة الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى، ولكن يمكن أن يكون أقصر من ذلك اعتماداً على الفترة التي تتوقع المنشأة أن تستخدم الأصل خلالها. وإذا تم نقل الحقوق التعاقدية أو الحقوق النظامية الأخرى لأجل محدود يمكن تجديده، فيجب أن يشتمل العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على فترة أو فترات التجديد فقط إذا أمكن الحصول بدون تكلفة كبيرة على أدلة تدعم التجديد من قبل المنشأة.

٢٠.١٨ إذا لم يكن من الممكن تحديد العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب تحديد العمر بناءً على أفضل تقديرات الإدارة، ولكن لا يجوز أن يتجاوز العمر عشر سنوات.

### فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

٢١.١٨ يجب على المنشأة أن تخصص المبلغ القابل للإهلاك لأصل غير ملموس على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. ويجب أن يُثبت عبء الإطفاء لكل فترة على أنه مصروف، ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار أن تُثبت التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

٢٢.١٨ يبدأ الإطفاء عندما يكون الأصل غير الملموس متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع اللازم وبالحالة اللازمة حتى يكون صالحاً للاستخدام بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. ويتوقف الإطفاء عندما يُلغى إثبات الأصل. ويجب على المنشأة أن تختار طريقة الإطفاء التي تعكس النمط الذي تتوقع أن تستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تحدد ذلك النمط بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليها أن تستخدم طريقة القسط الثابت.

### القيمة المتبقية

٢٣.١٨ يجب على المنشأة أن تفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس تبلغ صفراً، وذلك ما لم:

(أ) يوجد تعهد من قبل طرف ثالث بأن يشتري الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو

(ب) توجد سوق نشطة للأصل:

(١) ويمكن أن تُحدَّد القيمة المتبقية بالرجوع إلى تلك السوق؛

(٢) ومن المرجح أن مثل تلك السوق ستكون موجودة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

### إعادة النظر في فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

٢٤.١٨ قد تشير عوامل، مثل حدوث تغيير في الطريقة التي يُستخدم بها الأصل غير الملموس والتقدم التقني والتغيرات في أسعار السوق، إلى حدوث تغير في القيمة المتبقية للأصل غير الملموس، أو في عمره الإنتاجي، منذ آخر تاريخ تقرير سنوي. وعند وجود مثل هذه المؤشرات، يجب على المنشأة أن تعيد النظر في تقديراتها السابقة، وفي حالة اختلاف التوقعات الحالية، فيجب عليها أن تعدل القيمة المتبقية أو طريقة الإطفاء أو العمر الإنتاجي. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن التغير في القيمة المتبقية أو طريقة الإطفاء أو العمر الإنتاجي على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقاً للفقرات ١٥,١٠ – ١٨,١٠.

## إمكانية استرداد المبلغ الدفتري- خسائر الهبوط في القيمة

٢٥.١٨ لتحديد ما إذا كانت قيمة أصل غير ملموس قد هبطت، يجب على المنشأة أن تطبق القسم ٢٧. ويوضح ذلك القسم متى وكيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد المبلغ القابل للاسترداد الخاص بالأصل، ومتى تُثبت خسارة هبوط في القيمة أو تعكسها.

## التخريدات والاستبعادات

٢٦.١٨ يجب على المنشأة أن تلغي إثبات الأصل غير الملموس وأن تثبت المكسب أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة:

(أ) عند الاستبعاد؛ أو

(ب) عندما لا يُتوقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدام الأصل غير الملموس أو استبعاده.

## الإفصاحات

٢٧.١٨ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة:

(أ) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.

(ب) طرق الإطفاء المستخدمة.

(ج) إجمالي المبلغ الدفتري وأي إطفاء متراكم (مُجمعاً مع خسائر الهبوط المتراكم) في بداية ونهاية الفترة.

(د) البند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، في حال عرضها) التي أُدرج فيها أي إطفاء لأصول غير ملموسة.

(هـ) مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة، تُظهِر بشكل منفصل:

(١) الإضافات.

(٢) الاستبعادات.

(٣) الاقتناءات من خلال عمليات تجميع الأعمال.

(٤) الإطفاء.

(٥) خسائر الهبوط في القيمة.

(٦) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

٢٨.١٨ يجب على المنشأة أن تفصح أيضاً عمّا يلي:

(أ) وصف لأي أصل غير ملموس منفرد، يُعد ذا أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة، والمبلغ الدفتري لمثل هذا الأصل وفترة الإطفاء المتبقية له.

(ب) للأصول غير الملموسة المُقتناة عن طريق المنح الحكومية والمُثبتة بشكل أولي بالقيمة العادلة (انظر الفقرة ١٢,١٨):

(١) القيمة العادلة المُثبتة بشكل أولي لهذه الأصول،

(٢) مبالغها الدفترية.

(ج) حقيقة وجود أصول غير ملموسة، للمنشأة حق مقيد فيها أو مرهونة كضمان لالتزامات، والمبالغ الدفترية لمثل هذه الأصول.

(د) مبلغ التعهدات التعاقدية باقتناء الأصول غير الملموسة.

٢٩.١٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن إجمالي مبلغ نفقات البحث والتطوير المُثبتة على أنها مصروف خلال الفترة (أي مبلغ النفقات التي تم تحملها داخلياً على البحث والتطوير والتي لم تتم رسملتها على أنها جزء من تكلفة أصل آخر يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار).

# القسم رقم ١٩

# "تجميع الأعمال والشهرة"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ١٩

## تجميع الأعمال والشهرة

### نطاق هذا القسم

١٫١٩ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن تجميع الأعمال، ويقدم إرشادات حول تحديد المنشأة المستحوذة، وقياس تكلفة تجميع الأعمال، وتخصيص تلك التكلفة للأصول المُقتناة والالتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة التي تم تحملها. ويتناول المعيار أيضاً المحاسبة عن الشهرة سواءً في وقت تجميع الأعمال أو لاحقاً.

٢٫١٩ يحدد هذا القسم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال باستثناء:

(أ) عمليات تجميع المنشآت أو الأعمال التي تخضع لسيطرة واحدة. والمقصود بالسيطرة الواحدة أن جميع المنشآت أو الأعمال المتجمعة تخضع في النهاية لسيطرة نفس الطرف أو الأطراف سواءً قبل تجميع الأعمال أو بعده، وأن تلك السيطرة ليست مؤقتة.

(ب) تكوين مشروع مشترك.

(ج) اقتناء مجموعة من الأصول التي لا تشكل أعمالاً.

### تعريف تجميع الأعمال

٣٫١٩ تجميع الأعمال هو جمع منشآت أو أعمال منفصلة معاً في منشأة واحدة معدة للتقرير. وتتمثل نتيجة جميع عمليات تجميع الأعمال تقريباً في اكتساب منشأة واحدة، أي المنشأة المستحوذة، السيطرة على عمل واحد أو أكثر، أي الأعمال المستحوذ عليها. ويعتبر تاريخ الاستحواذ هو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها.

٤٫١٩ يمكن أن يتم تجميع الأعمال بطرق مختلفة تتحدد طبقاً لأسباب نظامية أو ضريبية أو غيرها من الأسباب. وقد تتضمن عمليات تجميع الأعمال قيام منشأة بشراء حقوق ملكية في منشأة أخرى، أو شراء صافي أصول منشأة أخرى بالكامل، أو تحمل التزامات منشأة أخرى، أو شراء بعض من صافي أصول منشأة أخرى تمثل معاً عملاً واحداً أو أكثر.

٥٫١٩ يمكن أن تتم عملية تجميع الأعمال عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية، أو عن طريق تحويل نقد أو مُعادلات نقد أو أصول أخرى، أو عن طريق مزيج من هذه الطرق. وقد تكون المعاملة بين المساهمين في المنشآت المتجمعة أو بين منشأة والمساهمين في منشأة أخرى. وقد تنطوي على تأسيس منشأة جديدة لتسيطر على المنشآت المتجمعة أو صافي الأصول المنقولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت المتجمعة.

### المحاسبة

٦٫١٩ يجب أن تتم المحاسبة عن جميع عمليات تجميع الأعمال بتطبيق طريقة الشراء.

٧٫١٩ يتضمن تطبيق طريقة الشراء الخطوات الآتية:

(أ) تحديد المنشأة المستحوذة.

(ب) قياس تكلفة تجميع الأعمال.

(ج) القيام في تاريخ الاستحواذ بتخصيص تكلفة تجميع الأعمال للأصول المُقتناة والالتزامات والمخصصات للالتزامات

المحتملة التي تم تحملها.

### تحديد المنشأة المستحوذة

٨.١٩ يجب تحديد المنشأة المستحوذة لجميع عمليات تجميع الأعمال. والمنشأة المستحوذة هي المنشأة المجمِّعة التي تكتسب السيطرة على المنشآت أو الأعمال المتجمعة الأخرى.

٩.١٩ السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو عمل وذلك للحصول على منافع من أنشطته. ويوضح القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" معنى سيطرة منشأة على منشأة أخرى.

١٠.١٩ رغم أنه قد يكون من الصعب أحياناً تحديد المنشأة المستحوذة، فعادةً ما تكون هناك مؤشرات تدل على وجودها. فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كانت القيمة العادلة لإحدى المنشآت المتجمعة أكبر بشكل جوهري من القيمة العادلة للمنشأة المتجمعة الأخرى، فمن المرجح عندئذ أن تكون المنشأة ذات القيمة العادلة الأكبر هي المنشأة المستحوذة.

(ب) إذا تم تجميع الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق ملكية عادية لها حق التصويت مقابل نقد أو أصول أخرى، فمن المرجح عندئذ أن تكون المنشأة المتنازلة عن النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المستحوذة.

(ج) إذا نتج عن تجميع الأعمال أن تكون إدارة إحدى المنشآت المتجمعة قادرة على السيطرة على اختيار فريق إدارة المنشأة المُجمَّعة الناتجة، فمن المرجح عندئذ أن تكون المنشأة التي بمقدور إدارتها أن تسيطر على هذا النحو هي المنشأة المستحوذة.

### تكلفة تجميع الأعمال

١١.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس تكلفة تجميع الأعمال على أنها إجمالي:

(أ) القيم العادلة، في تاريخ الاستحواذ، للأصول المُتنازل عنها والالتزامات المتكبدة أو المتحملة وأدوات حقوق الملكية الصادرة من المنشأة المستحوذة، في مقابل السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها، زائد

(ب) أي تكاليف يمكن عزوها بشكل مباشر إلى تجميع الأعمال.

### التعديلات على تكلفة تجميع الأعمال المتوقفة على أحداث مستقبلية

١٢.١٩ عندما ينص اتفاق تجميع أعمال على تعديل لتكلفة التجميع يتوقف على أحداث مستقبلية، يجب على المنشأة المستحوذة أن تدرج المبلغ المُقدر لذلك التعديل ضمن تكلفة التجميع في تاريخ الاستحواذ إذا كان التعديل مرجحاً ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٣.١٩ بالرغم من ذلك، إذا لم يُثبَت التعديل الممكن في تاريخ الاستحواذ ولكنه أصبح بعد ذلك مرجحاً ويمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب أن يُعالج العوض الإضافي على أنه تعديل لتكلفة التجميع.

### تخصيص تكلفة تجميع الأعمال للأصول المُقتناة، والالتزامات، والالتزامات المحتملة التي تم تحملها

١٤.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة، في تاريخ الاستحواذ، أن تخصص تكلفة تجميع الأعمال عن طريق إثبات الأصول القابلة للتحديد والالتزامات الخاصة بالأعمال المُستحوذ عليها وإثبات مخصص لتلك الالتزامات المحتملة التي تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٥,١٩ بقيمها العادلة في ذلك التاريخ باستثناء ما يلي:

(أ) أصول أو التزامات الضريبة المؤجلة الناتجة من الأصول المقتناة والالتزامات المتحملة في تجميع الأعمال يجب

 

إثباتها وقياسها وفقاً للقسم ٢٩ "ضريبة الدخل".

(ب) الالتزام (أو الأصل، إن وجد) المتعلق بترتيبات منافع الموظفين في الأعمال المستحوذ عليها يجب إثباتها وقياسها وفقاً للقسم ٢٨ "منافع الموظفين".

ويجب أن تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة تجميع الأعمال وحصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات والمخصصات للالتزامات المحتملة المُثبتة على هذا النحو وفقاً للفقرات ٢٢,١٩ - ٢٤,١٩ (على أنه شهرة أو ما يطلق عليه "شهرة سالبة"). وتُقاس أية حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها بالنصيب المتناسب للحصة غير المسيطرة في المبالغ المثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في الأعمال المستحوذ عليها.

١٥.١٩ لا يجوز للمنشأة المستحوذة أن تثبت بشكل منفصل الأصول القابلة للتحديد، والالتزامات، والالتزامات المحتملة للأعمال المُستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ إلا إذا استوفت مثل هذه الأصول والالتزامات الضوابط الآتية في ذلك التاريخ:

(أ) في حالة الأصول بخلاف الأصول غير الملموسة، أن يكون من المرجح أن تتدفق للمنشأة المستحوذة أي منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل، وأن يكون من الممكن قياس القيمة العادلة لتلك المنافع بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ب) في حالة الالتزامات بخلاف الالتزامات المحتملة، أن يكون من المرجح أن تستدعي الحاجة تدفقاً خارجاً من الموارد لتسوية الالتزام، وأن يمكن قياس القيمة العادلة للالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ج) في حالة الأصل غير الملموس، أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

(د) في حالة الالتزام المحتمل، أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١٦.١٩ يجب أن تتضمن قائمة الدخل الشامل للمنشأة المستحوذة أرباح وخسائر الأعمال المستحوذ عليها بعد تاريخ الاستحواذ وذلك عن طريق إدراج دخل ومصروفات الأعمال المستحوذ عليها على أساس تكلفة تجميع الأعمال التي تحملتها المنشأة المستحوذة. فعلى سبيل المثال، يجب أن يستند مصروف الإهلاك المُدرج بعد تاريخ الاستحواذ ضمن قائمة الدخل الشامل للمنشأة المستحوذة والذي يتعلق بالأصول القابلة للإهلاك الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها على القيم العادلة لتلك الأصول القابلة للإهلاك في تاريخ الاستحواذ، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المستحوذة.

١٧.١٩ يبدأ تطبيق طريقة الشراء من تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي تكتسب فيه المنشأة المستحوذة السيطرة على الأعمال المستحوذ عليها. ونظراً لأن السيطرة هي سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لأية منشأة أو أي أعمال من أجل الحصول على المنافع من أنشطتها، فليس من الضروري إتمام أو إنهاء المعاملة نظاماً قبل أن تكتسب المنشأة المستحوذة السيطرة. ويجب أن تُؤخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف ذات الصلة المحيطة بتجميع الأعمال عند تحديد الوقت الذي اكتسبت فيه المنشأة المستحوذة السيطرة.

١٨.١٩ وفقاً للفقرة ١٤,١٩، لا تُثبت المنشأة المستحوذة بشكل منفصل سوى الأصول القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ والتي تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٥,١٩. وتبعاً لذلك:

(أ) يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت التزامات إنهاء أو تقليص أنشطة الأعمال المستحوذ عليها على أنها جزء من

تخصيص تكلفة التجميع فقط عندما يكون لدى الأعمال المستحوذ عليها، في تاريخ الاستحواذ، التزام قائم لإعادة الهيكلة مثبت وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات"؛

(ب) لا يجوز للمنشأة المستحوذة، عند تخصيص تكلفة التجميع، أن تثبت التزامات للخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع أن يتم تحملها نتيجة لتجميع الأعمال.

١٩.١٩ في حالة عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن تجميع الأعمال قبل نهاية فترة التقرير التي يحدث فيها التجميع، يجب على المنشأة المستحوذة أن تثبت في قوائمها المالية مبالغ مؤقتة للبنود التي لم تكتمل المحاسبة عنها. وخلال اثني عشر شهراً من تاريخ الاستحواذ، يجب على المنشأة المستحوذة أن تعدل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المُثبتة على أنها أصول أو التزامات في تاريخ الاستحواذ (أي المحاسبة عنها وكأنها حدثت في تاريخ الاستحواذ) لإظهار أثر المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها. أمّا بعد مضي اثني عشر شهراً من تاريخ الاستحواذ، فإن التعديلات على المحاسبة الأولية لتجميع الأعمال يجب إثباتها فقط لتصحيح خطأ وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء".

**الالتزامات المحتملة**

٢٠.١٩ تنص الفقرة ١٤,١٩ على أن المنشأة المستحوذة لا تُثبت بشكل منفصل مخصصاً لأي التزام محتمل على الأعمال المستحوذ عليها إلا عندما يمكن قياس القيمة العادلة لمثل هذا الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها:

(أ) يترتب على ذلك تأثير على المبلغ المُثبت على أنه شهرة أو المُحاسب عنه وفقاً للفقرة ٢٤,١٩؛

(ب) يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بذلك الالتزام المحتمل كما هو مطلوب بموجب القسم ٢١.

٢١.١٩ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الالتزامات المحتملة التي تم إثباتها بشكل منفصل وفقاً للفقرة ١٤,١٩ بالمبلغين الآتيين، أيهما أكبر:

(أ) المبلغ الذي كان سيُثبت وفقاً للقسم ٢١؛ أو

(ب) المبلغ المُثبت بشكل أولي مطروحاً منه المبالغ المُثبتة سابقاً على أنها إيراد وفقاً للقسم ٢٣ "الإيراد".

**الشهرة**

٢٢.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة، في تاريخ الاستحواذ:

(أ) أن تثبت الشهرة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال على أنها أصل،

(ب) أن تقيس بشكل أولي تلك الشهرة بالتكلفة، كونها الزيادة في تكلفة تجميع الأعمال عن حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة المُثبتة وفقاً للفقرة ١٤,١٩.

٢٣.١٩ بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة المستحوذة أن تقيس الشهرة المقتناة ضمن عملية تجميع أعمال بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم وخسائر الهبوط المتراكم:

(أ) يجب على المنشأة أن تتبع المبادئ الواردة في الفقرات ١٩,١٨ - ٢٤,١٨ لإطفاء الشهرة. وإذا لم يمكن تقدير العمر الإنتاجي للشهرة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فإن العمر الإنتاجي يجب تحديده بناءً على أفضل تقديرات الإدارة على ألا يتجاوز عشر سنوات.

(ب) يجب على المنشأة أن تتبع القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" لإثبات وقياس الهبوط في قيمة الشهرة.

**زيادة حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات، والالتزامات المحتملة الخاصة بالأعمال المُستحوذ عليها عن التكلفة**

٢٤.١٩ في حالة زيادة حصة المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات ومخصصات الالتزامات المحتملة المُثبتة وفقاً للفقرة ١٤,١٩ عن تكلفة تجميع الأعمال (يُشار إليها أحياناً على أنها "الشهرة السالبة")، يجب على المنشأة المستحوذة:

(أ) أن تعيد تقييم تحديد وقياس الأصول والالتزامات ومخصصات الالتزامات المحتملة الخاصة بالأعمال المستحوذ عليها وقياس تكلفة التجميع؛

(ب) أن تُثبت مباشرةً ضمن الربح أو الخسارة أية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

## الإفصاحات

**لعملية أو عمليات تجميع الأعمال خلال فترة التقرير المالي**

٢٥.١٩ لكل عملية تجميع أعمال تتم خلال الفترة، يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) أسماء وأوصاف المنشآت أو الأعمال المتجمعة.

(ب) تاريخ الاستحواذ.

(ج) النسبة المئوية لأدوات حقوق الملكية المُقتناة التي لها حق التصويت.

(د) تكلفة التجميع ووصف لمكونات تلك التكلفة (مثل النقد، وأدوات حقوق الملكية، وأدوات الدين).

(هـ) المبالغ المُثبتة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة من فئات أصول الأعمال المستحوذ عليها والتزاماتها، والتزاماتها المحتملة، بما في ذلك الشهرة.

(و) مبلغ أية زيادة مُثبتة ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للفقرة ٢٤,١٩ والبند المستقل في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، في حال عرضها) الذي أُثبتت فيه الزيادة.

(ز) وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المُثبتة، مثل التآزر المتوقع من اجتماع عمليات كل من الأعمال المستحوذ عليها والمنشأة المستحوذة، أو الأصول غير الملموسة أو البنود الأخرى غير المثبتة وفقاً للفقرة ١٥,١٩.

**لجميع عمليات تجميع الأعمال**

٢٦.١٩ يجب على المنشأة المستحوذة أن تفصح عن الأعمار الإنتاجية المستخدمة للشهرة وعن مطابقة للمبلغ الدفتري للشهرة في بداية فترة التقرير وفي نهايتها، بحيث تظهر بشكل منفصل:

(أ) التغيرات الناشئة عن عمليات تجميع الأعمال الجديدة.

(ب) خسائر الهبوط في القيمة.

(ج) عمليات استبعاد الأعمال التي سبق الاستحواذ عليها.

(د) التغيرات الأخرى

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

# القسم رقم ٢٠

# "عقود الإيجار"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٠ "عقود الإيجار" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٠

## عقود الإيجار

### نطاق هذا القسم

١.٢٠ يغطي هذا القسم المحاسبة عن كافة عقود الإيجار، باستثناء:

(أ) عقود الإيجار لاستكشاف أو استعمال المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشابهة (انظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة").

(ب) اتفاقيات الترخيص لبنود مثل الافلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات وبراءات الاختراع وحقوق التأليف (انظر القسم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة").

(ج) قياس الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجرون والتي تتم المحاسبة عنها على أنها عقارات استثمارية، وقياس العقارات الاستثمارية التي يقدمها المؤجرون بموجب عقود الإيجار التشغيلي (انظر القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية").

(د) قياس الأصول الحيوية التي يحتفظ بها المستأجرون بموجب عقود الإيجار التمويلي، والأصول الحيوية التي يقدمها المؤجرون بموجب عقود الإيجار التشغيلي (انظر القسم ٣٤).

(ه) عقود الإيجار التي قد تؤدي إلى وقوع خسارة للمؤجر أو المستأجر نتيجةً لشروط تعاقدية ليست لها علاقة بالتغيرات في سعر الأصل المؤجر أو التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أو التغيرات في دفعات الإيجار على أساس معدلات الفائدة السوقية المتغيرة أو التعثر في السداد من جانب أحد الأطراف المقابلة (انظر الفقرة ١٢-٣(و)).

(و) عقود الإيجار التشغيلي غير المجدية.

٢.٢٠ ينطبق هذا القسم على الاتفاقيات التي تنقل الحق في استخدام الأصول بالرغم من أن المؤجر قد تتم مطالبته بتقديم خدمات مهمة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الأصول. ولا ينطبق هذا القسم على الاتفاقيات التي تُعد عقود خدمات لا تنقل الحق في استخدام الأصول من أحد الطرفين المتعاقدين إلى الطرف الآخر.

٣.٢٠ بعض الترتيبات، مثل بعض ترتيبات الإسناد الخارجي وعقود الاتصالات التي توفر حقوقاً في الطاقة الإنتاجية وعقود الأخذ أو الدفع، لا تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار، لكنها تنقل الحقوق في استخدام الأصول مقابل مدفوعات. وهذه الترتيبات في جوهرها هي عقود إيجار لأصول، ويجب المحاسبة عنها بموجب هذا القسم.

### تصنيف عقود الإيجار

٤.٢٠ يُصنَّف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية. ويُصنَّف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية.

٥.٢٠ يعتمد تحديد ما إذا كان عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. وفيما يلي أمثلة على حالات تؤدي عادةً منفردة أو عند اجتماعها إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) أن ينقل عقد الإيجار ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية فترة الإيجار.

(ب) أن يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بشكل كافٍ من القيمة العادلة في التاريخ الذي

يصبح فيه الخيار قابلاً للممارسة، لدرجة أنه يكون من المؤكد بدرجة معقولة في تاريخ عقد الإيجار أنه ستتم ممارسة الخيار.

(ج) أن تكون مدة الإيجار للجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى ولو لم يتم نقل الملكية.

(د) أن تبلغ، عند بداية عقد الإيجار، القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار ما يقارب كل القيمة العادلة للأصل المؤجر.

(ه) أن تكون الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث يستطيع المستأجر فقط استخدامها بدون إدخال تعديلات كبرى.

٦.٢٠ فيما يلي مؤشرات على حالات يمكن أن تؤدي أيضاً منفردة أو عند اجتماعها إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

(أ) إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار، فإن خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء يتحملها المستأجر.

(ب) استحقاق المستأجر للمكاسب أو الخسائر الناتجة من التقلب في القيمة المتبقية للأصل المؤجر (على سبيل المثال، على شكل تخفيض في الإيجار يساوي معظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار).

(ج) قدرة المستأجر على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية بإيجار يقل بشكل جوهري عن الإيجار السوقي.

٧.٢٠ الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين ٥.٢٠ و٦.٢٠ ليست حاسمة دائماً. وإذا كان واضحاً من الخصائص الأخرى أن عقد الإيجار لا ينقل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية، فإن عقد الإيجار يُصنَّف على أنه عقد إيجار تشغيلي. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال إذا تم نقل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية للقيمة الحالية للأصل عندئذ، أو إذا كانت هناك إيجارات مشروطة يترتب عليها أن المستأجر لا يتحمل ولا يحصل على ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية.

٨.٢٠ يتم تصنيف عقد الإيجار عند نشأة عقد الإيجار، ولا يتغير التصنيف أثناء فترة عقد الإيجار إلا إذا وافق المؤجر والمستأجر على تغيير شروط عقد الإيجار (بخلاف ما يكون عن طريق تجديد عقد الإيجار فقط)، ففي هذه الحالة تتم إعادة تقويم تصنيف عقد الإيجار.

## القوائم المالية للمستأجرين - عقود الإيجار التمويلي

### الإثبات الأولي

٩.٢٠ عند بداية مدة عقد الإيجار، يجب على المستأجر إثبات حقوقه في الاستعمال وواجباته بموجب عقود الإيجار التمويلي كأصول والتزامات في قائمة المركز المالي الخاصة به بمبالغ مساوية للقيمة العادلة للأصول المستأجرة، أو بمبالغ مساوية للقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، المحددة عند نشأة عقد الإيجار، إذا كانت أقل. وأية تكاليف أولية مباشرة للمستأجر (التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر للتفاوض على عقد الإيجار والترتيب له) تتم إضافتها إلى المبلغ المُثبت على أنه أصل.

١٠.٢٠ يجب احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار. وإذا لم يمكن تحديد ذلك، فيجب استخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر.

### القياس اللاحق

١١.٢٠ يجب على المستأجر أن يقسم الحد الأدنى لدفعات الإيجار بين عبء التمويل وتخفيض الالتزام القائم باستخدام طريقة

الفائدة الفعلية (انظر الفقرات ١٥,١١ - ١١,٢٠). ويجب على المستأجر تخصيص عبء التمويل لكل فترة خلال مدة عقد الإيجار بهدف تحديد معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الالتزام. ويجب على المستأجر أن يقيّد الإيجارات المشروطة على أنها مصروفات في الفترات التي يتم تكبدها فيها.

١٢٠٢٠ يجب على المستأجر احتساب الإهلاك للأصل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي وفقاً للقسم ذي الصلة من هذا المعيار لذلك النوع من الأصول، على سبيل المثال القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" أو القسم ١٨ أو القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة". وإذا لم يكن هناك تأكد بدرجة معقولة من أن المستأجر سيكتسب الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار، فيجب أن يتم إهلاك الأصل بكامله على مدى مدة عقد الإيجار أو العمر الإنتاجي للأصل، أيهما أقصر. ويجب على المستأجر أيضاً أن يقيِّم في كل تاريخ تقرير ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة الأصل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي (انظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول").

## الإفصاحات

١٣٠٢٠ يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات الآتية فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي:

(أ) صافي المبلغ الدفتري لكل فئة من الأصول في نهاية فترة التقرير.

(ب) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية في نهاية فترة التقرير، لكل فترة من الفترات الآتية:

(١) أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة الخاصة بالمستأجر، بما في ذلك على سبيل المثال معلومات حول الإيجار المشروط وخيارات التجديد أو الشراء وشروط الزيادة المتدرجة وعقود الإيجار من الباطن والقيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار.

١٤٠٢٠ إضافة لذلك، تنطبق على المستأجرين متطلبات الإفصاح عن الأصول وفقاً للأقسام ١٧ و١٨ و٢٧ و٣٤ بالنسبة للأصول المستأجرة بموجب عقود الإيجار التمويلي.

## القوائم المالية للمستأجرين - عقود الإيجار التشغيلي

### الإثبات والقياس

١٥٠٢٠ يجب على المستأجر إثبات دفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلي (باستثناء تكاليف الخدمات مثل التأمين والصيانة) على أنها مصروف على مدى مدة عقد الإيجار على أساس قسط ثابت، إلا إذا:

(أ) كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستخدم، حتى ولو لم تكن الدفعات تتم على ذلك الأساس، أو

(ب) كانت الدفعات المقدمة للمؤجر مهيكلة لتزيد بالتوافق مع التضخم العام المتوقع (بناءً على مؤشرات أو إحصائيات منشورة) للتعويض عن الزيادات التضخمية المتوقعة في التكلفة التي يتحملها المؤجر.

وإذا كانت الدفعات المقدمة للمؤجر تتغير بسبب عوامل أخرى بخلاف التضخم العام، فعندئذ لا يُعد الشرط (ب) متحققاً.

### مثال على تطبيق الفقرة ٢٠،١٥(ب)

تعمل الشركة (س) في إقليم تتوقع فيه البنوك المحلية بالإجماع أن مؤشر مستوى الأسعار العام الذي نشرته الحكومة سيزيد بمتوسط قدره ١٠ في المائة سنوياً على مدى السنوات الخمس التالية. واستأجرت الشركة (س) بعض المكاتب من الشركة (ص) لمدة خمس سنوات بموجب عقد إيجار تشغيلي. ودفعات الإيجار مهيكلة لتعكس التضخم العام السنوي البالغ ١٠ في المائة على مدى فترة السنوات الخمس لعقد الإيجار كما يلي:

| | |
|---|---|
| السنة الأولى | ١٠٠٠٠٠ وحدة عملة |
| السنة الثانية | ١١٠٠٠٠ وحدة عملة |
| السنة الثالثة | ١٢١٠٠٠ وحدة عملة |
| السنة الرابعة | ١٣٣٠٠٠ وحدة عملة |
| السنة الخامسة | ١٤٦٠٠٠ وحدة عملة |

تقوم الشركة (س) بإثبات مصروف إيجار سنوي يساوي المبالغ المستحقة للمؤجر. وإذا لم تكن الدفعات المتصاعدة مهيكلة بشكل واضح لتعويض المؤجر عن الزيادات التضخمية المتوقعة في التكلفة بناءً على المؤشرات أو الإحصائيات المنشورة، فعندئذ تقوم الشركة (س) بإثبات مصروف إيجار سنوي على أساس قسط ثابت: ١٢٢٠٠٠ وحدة عملة كل سنة (مجموع المبالغ مستحقة الدفع بموجب عقد الإيجار مقسومة على خمس سنوات).

### الإفصاحات

١٦.٢٠ يجب على المستأجر تقديم الإفصاحات الآتية فيما يتعلق بعقود الإيجار التشغيلي:

(أ) إجمالي الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير القابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات الآتية:

(١) أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) دفعات الإيجار المُثبتة على أنها مصروف.

(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة الخاصة بالمستأجر، بما في ذلك على سبيل المثال معلومات حول الإيجار المشروط وخيارات التجديد أو الشراء وشروط الزيادة المتدرجة وعقود الإيجار من الباطن والقيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار.

## القوائم المالية للمؤجرين - عقود الإيجار التمويلي

### الإثبات والقياس الأولي

١٧.٢٠ يجب على المؤجر إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في قائمة المركز المالي الخاصة به وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساو لصافي الاستثمار في عقد الإيجار. وصافي الاستثمار في عقد الإيجار هو إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار. وإجمالي الاستثمار في عقد الإيجار هو مجموع ما يلي:

(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل للمؤجر بموجب عقد الإيجار التمويلي،

(ب) أية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

١٨.٢٠ بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي بخلاف تلك التي تتضمن مؤجرين صناعاً أو تجاراً، فإن التكاليف الأولية المباشرة (التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر للتفاوض على عقد الإيجار والترتيب له) يتم تضمينها في القياس الأولي للمبلغ مستحق التحصيل لعقد الإيجار التمويلي، وتخفض مبلغ الدخل المُثبت على مدى مدة عقد الإيجار.

### القياس اللاحق

١٩.٢٠ يجب أن يستند إثبات دخل التمويل إلى نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر في عقد الإيجار التمويلي. ويتم طرح دفعات الإيجار الخاصة بالفترة، باستثناء تكاليف الخدمات، من إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المكتسب. وإذا كان هناك مؤشر على حدوث تغير كبير في القيمة المتبقية المقدرة غير المضمونة المستخدمة في احتساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار، فيتم تعديل تخصيص الدخل على مدى مدة عقد الإيجار، ويتم إثبات أي تخفيض فيما يتعلق بالمبالغ المستحقة ضمن الربح أو الخسارة بشكل مباشر.

### المؤجرون الصناع أو التجار

٢٠.٢٠ غالباً ما يعرض الصناع أو التجار على عملائهم اختيار إمّا شراء أو استئجار الأصل. وينشأ عن عقد الإيجار التمويلي لأصل مقدم من مؤجر صانع أو تاجر نوعان من الدخل:

(أ) ربح أو خسارة معادلة للربح أو الخسارة الناتجة من بيع فوري للأصل المؤجر بأسعار البيع العادية، بما يعكس أي حسومات كمية أو تجارية منطبقة.

(ب) دخل التمويل على مدى مدة عقد الإيجار.

٢١.٢٠ القيمة العادلة للأصل هي إيراد المبيعات الذي يثبته المؤجر الصانع أو التاجر في بداية مدة عقد الإيجار، أو هي القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر، المحسوبة بمعدل الفائدة السوقي، إذا كانت أقل. وتكلفة البيع المثبتة في بداية مدة عقد الإيجار هي تكلفة الأصل المؤجر، أو مبلغه الدفتري إذا كان مختلفاً، ناقص القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة. والفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة البيع هو ربح البيع، الذي يتم إثباته وفقاً لسياسة المنشأة للمبيعات الفورية.

٢٢.٢٠ في حالة الإعلان عن معدلات فائدة منخفضة بشكل مصطنع، فإن ربح البيع يجب أن يقتصر على ذلك الربح الذي كان سيتحقق فيما لو تم فرض معدل الفائدة السوقي. ويتم إثبات التكاليف التي يتكبدها المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بالتفاوض على عقد الإيجار والترتيب له على أنها مصروف عندما يتم إثبات ربح البيع.

### الإفصاحات

٢٣.٢٠ يجب على المؤجر تقديم الإفصاحات الآتية فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي:

(أ) مطابقة بين إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار في نهاية فترة التقرير والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل في نهاية فترة التقرير. وإضافة لذلك، يجب على المؤجر الإفصاح عن إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل في نهاية فترة التقرير لكل فترة من الفترات الآتية:

(١) أقل من سنة واحدة؛

(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛

(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) دخل التمويل غير المكتسب.

(ج) القيم المتبقية غير المضمونة المستحقة لصالح المؤجر.

(د) المخصص المتراكم للحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل التي لا يمكن تحصيلها.

(ه) الإيجارات المشروطة المثبتة على أنها دخل خلال الفترة.

(و) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة الخاصة بالمؤجر، بما في ذلك، على سبيل المثال، معلومات حول الإيجار المشروط وخيارات التجديد أو الشراء وشرط الزيادة المتدرجة وعقود الإيجار من الباطن والقيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار.

## القوائم المالية للمؤجرين - عقود الإيجار التشغيلي

### الإثبات والقياس

٢٤.٢٠ يجب على المؤجر عرض الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي في قائمة المركز المالي الخاصة به حسب طبيعة الأصل.

٢٥.٢٠ يجب على المؤجر إثبات دخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلي (باستثناء مبالغ الخدمات مثل التأمين والصيانة) ضمن الربح أو الخسارة على أساس قسط ثابت على مدى مدة عقد الإيجار، إلا إذا:

(أ) كان هناك أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمني لمنفعة المستأجر من الأصل المؤجر، حتى ولو كان استلام الدفعات لا يتم على ذلك الأساس، أو

(ب) كانت الدفعات المقدمة للمؤجر مهيكلة لتزيد بالتوافق مع التضخم العام المتوقع (بناءً على مؤشرات أو إحصائيات منشورة) للتعويض عن الزيادات التضخمية المتوقعة في التكلفة التي يتحملها المؤجر.

وإذا كانت الدفعات المقدمة للمؤجر تتغير بسبب عوامل أخرى بخلاف التضخم، فعندئذ لا يُعد الشرط (ب) متحققاً.

٢٦.٢٠ يجب على المؤجر إثبات التكاليف التي يتم تكبدها لكسب دخل الإيجار، بما في ذلك الإهلاك، على أنها مصروف. ويجب أن تكون سياسة الإهلاك للأصول المؤجرة القابلة للإهلاك متسقة مع سياسة الإهلاك العادية الخاصة بالمؤجر للأصول المشابهة.

٢٧.٢٠ يجب على المؤجر أن يضيف إلى المبلغ الدفتري للأصل المؤجر أية تكاليف أولية مباشرة يتكبدها في التفاوض على عقد الإيجار التشغيلي والترتيب له، ويجب عليه إثبات هذه التكاليف على أنها مصروف على مدى مدة عقد الإيجار على نفس الأساس المستخدم لإثبات دخل الإيجار.

٢٨.٢٠ لتحديد ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة الأصل المؤجر، يجب على المؤجر تطبيق القسم ٢٧.

٢٩.٢٠ لا يثبت المؤجر الصانع أو التاجر أي ربح بيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأنه ليس معادلاً للبيع.

### الإفصاحات

٣٠.٢٠ يجب على المؤجر الإفصاح عمّا يلي فيما يتعلق بعقود الإيجار التشغيلي:

(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلي غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات الآتية:

(١) أقل من سنة واحدة؛
(٢) بعد سنة واحدة وأقل من خمس سنوات؛
(٣) بعد خمس سنوات.

(ب) مجموع الإيجارات المشروطة المُثبتة على أنها دخل.

(ج) وصف عام لترتيبات الإيجار المهمة الخاصة بالمؤجر، بما في ذلك، على سبيل المثال، معلومات حول الإيجار المشروط وخيارات التجديد أو الشراء وشروط الزيادة المتدرجة، والقيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار.

٣١.٢٠ إضافة لذلك، تنطبق على المؤجرين متطلبات الإفصاح عن الأصول وفقاً للأقسام ١٧ و١٨ و٢٧ و٣٤ بالنسبة للأصول المقدمة بموجب عقود الإيجار التشغيلي.

## معاملات البيع وإعادة الاستئجار

٣٢.٢٠ تنطوي معاملة البيع وإعادة الاستئجار على بيع أصل وإعادة استئجار نفس الأصل. وعادة ما تكون دفعة الإيجار وسعر البيع مترابطين لأنه يتم التفاوض بشأنهما على أنهما صفقة واحدة. وتعتمد المعالجة المحاسبية لمعاملة البيع وإعادة الاستئجار على نوع عقد الإيجار.

### معاملة البيع وإعادة الاستئجار التي ينجم عنها عقد إيجار تمويلي

٣٣.٢٠ إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تمويلي، فلا يجوز للبائع المستأجر إثبات أية زيادة في متحصلات المبيعات عن المبلغ الدفتري على أنها دخل بشكل مباشر. وبدلاً من ذلك، يجب عليه تأجيل هذه الزيادة وإطفائها على مدى مدة عقد الإيجار.

### معاملة البيع وإعادة الاستئجار التي ينجم عنها عقد إيجار تشغيلي

٣٤.٢٠ إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تشغيلي، وكان واضحاً أن المعاملة تمت بالقيمة العادلة، فيجب على البائع المستأجر إثبات أي ربح أو خسارة بشكل مباشر. وإذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة، فيجب عليه إثبات أي ربح أو خسارة بشكل مباشر ما لم يتم تعويض الخسارة بدفعات الإيجار المستقبلية التي تكون أقل من سعر السوق. وفي تلك الحالة يجب على البائع المستأجر تأجيل وإطفاء هذه الخسارة بالتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع أن يستخدم الأصل خلالها. وإذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة، فيجب على البائع المستأجر تأجيل الزيادة عن القيمة العادلة وإطفاؤها على مدى الفترة التي يتوقع أن يستخدم الأصل خلالها.

### الإفصاحات

٣٥.٢٠ تنطبق متطلبات الإفصاح للمستأجرين والمؤجرين بالتساوي على معاملات البيع وإعادة الاستئجار. ويشمل الوصف المطلوب لترتيبات الإيجار المهمة وصفاً لنصوص الاتفاقية أو شروط معاملة البيع وإعادة الاستئجار الفريدة أو غير العادية.

# القسم رقم ٢١

# "المخصصات والاحتمالات"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢١ "المخصصات والاحتمالات" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

## القسم ٢١

## المخصصات والاحتمالات

### نطاق هذا القسم

١٠٢١ ينطبق هذا القسم على جميع المخصصات (أي الالتزامات غير المؤكد توقيتها أو مبلغها) والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة ما عدا تلك المخصصات التي تم تناولها في أقسام أخرى من هذا المعيار. ويتضمن ذلك المخصصات المرتبطة بما يلي:

(أ) عقود الإيجار (القسم ٢٠ "عقود الإيجار"). ومع ذلك، فإن هذا القسم يتعامل مع عقود الإيجار التشغيلي التي أصبحت غير مجدية.

(ب) عقود الإنشاء (القسم ٢٣ "الإيراد") ومع ذلك، فإن هذا القسم يتعامل مع عقود الإنشاء التي أصبحت غير مجدية.

(ج) الواجبات المتعلقة بمنافع الموظفين (القسم ٢٨ "منافع الموظفين")

(د) ضريبة الدخل (القسم ٢٩ "ضريبة الدخل").

٢٠٢١ لا تنطبق متطلبات هذا القسم على العقود غير المنجزة ما لم تصبح عقوداً غير مجدية. والعقود غير المنجزة هي العقود التي بموجبها لم ينفذ أيٌّ من طرفيها أياً من الواجبات التي عليه أو التي نفّذ كلا طرفيها بشكل جزئي الواجبات التي عليهما بقدرٍ متساوٍ.

٣٠٢١ يُستخدم مصطلح "المخصص" أحياناً في سياق بنود مثل الإهلاك والهبوط في قيمة الأصول والمبالغ المستحقة غير القابلة للتحصيل. وتُعد هذه تعديلات للمبالغ الدفترية للأصول وليست إثباتاً لالتزامات، وبناءً عليه فلن يتم تناولها في هذا القسم.

### الإثبات الأولي

٤٠٢١ لا يجوز للمنشأة أن تثبت مخصصاً إلا عندما:

(أ) يكون على المنشأة واجب في تاريخ التقرير نتيجة لحدث سابق؛

(ب) يكون من المرجح (أي مرجح حدوثه أكثر من عدمه) أن المنشأة ستكون مطالبة بنقل منافع اقتصادية للتسوية؛

(ج) يمكن تقدير مبلغ الواجب بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٥٠٢١ يجب على المنشأة أن تثبت المخصص على أنه التزام في قائمة المركز المالي، ويجب أن تثبت مبلغ المخصص على أنه مصروف، ما لم يتطلب قسم آخر في هذا المعيار إثبات التكلفة على أنها جزء من تكلفة أحد الأصول مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

٦٠٢١ الشرط الوارد في الفقرة ٢١٫٤(أ) (واجب في تاريخ التقرير نتيجة لحدث سابق) يعنى أن المنشأة ليس لديها بديل واقعي آخر لتسوية الواجب. ويمكن أن يحدث ذلك عندما يكون على المنشأة واجب نظامي يمكن إنفاذه نظاماً أو عندما يكون على المنشأة واجب ضمني لأن الحدث السابق (والذي يمكن أن يكون تصرفاً من قبل المنشأة) قد ترتبت عليه توقعات وجيهة لدى الأطراف الأخرى بأن المنشأة سوف تفي بالواجب. ولا تستوفي الواجبات التي ستنشأ نتيجة تصرفات المنشأة في المستقبل (أي تسيير أعمالها في المستقبل) الشرط الوارد في الفقرة ٢١٫٤(أ)، بغض النظر عن احتمالية حدوثها، وحتى لو كانت هذه الواجبات واجبات تعاقدية. وللتوضيح، ربما تنوي المنشأة، أو ربما تضطر بسبب الضغوط التجارية أو المتطلبات النظامية إلى إنفاق أموال للعمل بطريقة معينة في المستقبل (على سبيل المثال، تركيب مرشحات دخان في نوع معين من المصانع). ونظراً لأن المنشأة تستطيع تجنب الإنفاق المستقبلي من خلال تصرفاتها المستقبلية،

على سبيل المثال عن طريق تغيير طريقة عملها أو بيع المصنع، فإنه لا يكون عليها واجب حالي فيما يتعلق بذلك الإنفاق المستقبلي ولا يتم إثبات أي مخصص.

## القياس الأولي

٧.٢١ تقوم المنشأة بقياس المخصص باستخدام أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في تاريخ التقرير. وأفضل تقدير هو المبلغ الذي من المعقول أن تدفعه المنشأة لتسوية الواجب في نهاية فترة التقرير أو الذي من المعقول أن تدفعه لنقل الواجب إلى طرف ثالث في ذلك الوقت.

(أ) عندما ينطوي المخصص على عدد كبير من النواتج الممكنة، فإن تقدير المبلغ يعكس ترجيح جميع النواتج الممكنة بحسب الاحتمالات المرتبطة بها. وعندما يكون هناك مدى متصل من النواتج الممكنة، وتكون كل نقطة في ذلك المدى مرجحة بنفس قدر أية نقطة أخرى، فعندئذٍ يتم استخدام النقطة الواقعة في وسط ذلك المدى.

(ب) عندما ينشأ المخصص عن واجب منفرد، فإن الناتج المفرد الأكثر ترجيحاً يمكن أن يكون هو أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الواجب. ولكن، حتى في مثل هذه الحالة تأخذ المنشأة في الحسبان النواتج الممكنة الأخرى. وعندما تكون النواتج الممكنة الأخرى إمّا في الغالب أعلى أو في الغالب أقل من الناتج الأكثر ترجيحاً، فإن أفضل تقدير سيكون مبلغاً أعلى أو أقل من الناتج الأكثر ترجيحاً.

عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية، فيجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للمبلغ المتوقع أن يكون مطلوباً لتسوية الواجب. ويجب أن يكون معدل أو معدلات الخصم هو معدل أو معدلات ما قبل الضريبة التي تعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود. ويجب أن ينعكس أثر المخاطر الخاصة بالالتزام إمّا في معدل الخصم أو في تقدير المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام، ولكن ليس في كليهما.

٨.٢١ يجب أن تستبعد المنشأة من قياس المخصص المكاسب الناتجة من الاستبعاد المتوقع للأصول.

٩.٢١ عندما يكون بعض أو كل المبلغ المطلوب لتسوية المخصص من الممكن تعويضه من طرف آخر (على سبيل المثال، من خلال مطالبة تأمين)، يجب على المنشأة إثبات التعويض على أنه أصل منفصل فقط عندما يكون في حكم المؤكد أن المنشأة ستحصل على التعويض عند تسوية الواجب. ولا يجوز أن يتجاوز المبلغ الذي يتم إثباته للتعويض مبلغ المخصص. ويتم عرض التعويض مستحق التحصيل في قائمة المركز المالي على أنه أصل، ولا يجوز إجراء مقاصة بينه وبين المخصص. أمّا في قائمة الدخل الشامل، فيمكن للمنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين أي تعويض يتم الحصول عليه من طرف آخر وبين المصروف المرتبط بالمخصص.

## القياس اللاحق

١٠.٢١ لا يجوز للمنشأة أن تحمل على المخصص إلا تلك النفقات التي تم إثبات المخصص أساساً لأجلها.

١١.٢١ يجب على المنشأة إعادة النظر في المخصصات في تاريخ كل تقرير مالي وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي للمبلغ الذي يمكن أن يكون مطلوباً لتسوية الواجب في تاريخ ذلك التقرير. ويجب إثبات أي تعديلات على المبالغ التي تم إثباتها سابقاً ضمن الربح أو الخسارة إلا إذا كان المخصص قد تم إثباته في البداية كجزء من تكلفة أحد الأصول (انظر الفقرة ٥.٢١). وعندما يتم قياس المخصص بالقيمة الحالية للمبلغ المتوقع أن يكون مطلوباً لتسوية الواجب، فيجب إثبات التخفيض في الخصم على أنه تكلفة تمويل في الفترة التي نشأ فيها.

## الالتزامات المحتملة

١٢.٢١ الالتزام المحتمل هو إما واجب ممكن ولكنه غير مؤكد أو أنه واجب حالي ولم يتم إثباته لأنه لم يستوف أحد أو كلا الشرطين (ب) و(ج) الواردين في الفقرة ٤,٢١. ولا يجوز للمنشأة إثبات الالتزامات المحتملة على أنها التزام، ما عدا المخصصات المعدة للالتزامات المحتملة على الأعمال المستحوذ عليها في إطار عملية تجميع أعمال (انظر الفقرتين ٢٠,١٩ و٢١,١٩). ويجب الإفصاح عن الالتزامات المحتملة وفقاً للفقرة ١٥,٢١ ما لم يكن حدوث تدفق خارج للموارد أمراً بعيد الاحتمال. وعندما تكون المنشأة مسؤولة بشكل مشترك وبشكل منفرد عن الواجب، فتتم معالجة ذلك الجزء من الواجب الذي يتوقع الوفاء به من قبل أطراف أخرى على أنه التزام محتمل.

## الأصول المحتملة

١٣.٢١ لا يجوز للمنشأة إثبات الأصل المحتمل على أنه أصل. ويجب الإفصاح عن الأصل المحتمل وفقاً للفقرة ١٦,٢١ عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية للمنشأة. ولكن عندما يكون تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة في حكم المؤكد، فعندئذٍ لا يُعد الأصل الذي تتعلق به المنافع الاقتصادية أصلاً محتملاً، ويكون من المناسب إثباته.

## الإفصاحات

### الإفصاحات عن المخصصات

١٤.٢١ يجب على المنشأة أن تفصح لكل فئة مخصص عن كل ما يلي:

(أ) مطابقة تبين ما يلي:

(١) المبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة،

(٢) الإضافات خلال الفترة، بما في ذلك التعديلات الناتجة عن التغيرات في قياس المبلغ المخصوم؛

(٣) المبالغ المحملة على المخصص خلال الفترة؛

(٤) المبالغ غير المستخدمة والتي تم عكسها خلال الفترة.

(ب) وصف مختصر لطبيعة الواجب والمبلغ والتوقيت المتوقعين لأية مدفوعات ناتجة عنه.

(ج) الإشارة إلى حالات عدم التأكد بشأن مبلغ تلك التدفقات الخارجة أو توقيتها.

(د) مبلغ أي تعويض متوقع، مع بيان مبلغ أي أصل قد تم إثباته لذلك التعويض المتوقع.

لا يلزم تقديم معلومات مقارنة للفترات السابقة.

### الإفصاحات عن الالتزامات المحتملة

١٥.٢١ ما لم يكن حدوث أي تدفق خارج للموارد من أجل التسوية أمراً بعيد الاحتمال، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح، لكل فئة التزام محتمل في تاريخ التقرير، عن وصف موجز لطبيعة الالتزام المحتمل، وأن تفصح أيضاً، عندما يكون ذلك ممكناً عملياً، عن:

(أ) تقدير للأثر المالي الخاص بالالتزام، مقيساً وفقاً للفقرات ٧,٢١-١١,٢١؛

(ب) إشارة إلى حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أي تدفق خارج أو توقيته؛

(ج) إمكانية الحصول على أي تعويض.

وإذا كان من غير الممكن عملياً تقديم واحد أو أكثر من هذه الإفصاحات فيجب توضيح تلك الحقيقة.

### الإفصاحات عن الأصول المحتملة

١٦٫٢١ عندما يكون من المرجح (أي مرجح حدوثه أكثر من عدمه) حدوث تدفق داخل للمنافع الاقتصادية ولكن ذلك ليس في حكم المؤكد، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة الأصول المحتملة في نهاية فترة التقرير، وعن تقدير لأثرها المالي يتم قياسه باستخدام المبادئ الواردة في الفقرات ٧,٢١-١١,٢١، ما لم ينطوي التقدير على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما. وإذا كان مثل هذا التقدير سينطوي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن أسباب انطواء تقدير الأثر المالي على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

### الإفصاحات الضارة

١٧٫٢١ في حالات نادرة للغاية، يمكن التوقع بأن الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ١٤,٢١-١٦,٢١ قد يضر بشكل خطير بمركز المنشأة التي هي في خلاف مع أطراف أخرى بشأن موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. وفي مثل هذه الحالات، لا يلزم المنشأة الإفصاح عن تلك المعلومات، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للخلاف، إلى جانب حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن المعلومات، وسبب عدم الإفصاح عنها.

## ملحق القسم ٢١

## إرشادات خاصة بإثبات وقياس المخصصات

هذا الملحق مرفق بالقسم ٢١ ولكنه ليس جزءاً منه. وهو يقدم إرشادات لتطبيق متطلبات القسم ٢١ عند إثبات وقياس المخصصات.

كل المنشآت التي تتناولها الأمثلة الواردة في هذا الملحق تستخدم ٣١ ديسمبر على أنه تاريخ التقرير. وفى جميع الحالات، يفترض أنه يمكن القيام بتقدير يمكن الاعتماد عليه لأي تدفقات خارجة متوقعة. وفي بعض الأمثلة يمكن أن تشير الظروف الواردة في المثال إلى حدوث هبوط في قيمة الأصول؛ ولكن هذا الجانب لم يتم التعامل معه في هذه الأمثلة. والإشارات إلى مصطلح "أفضل تقدير" هي إشارات إلى مبلغ القيمة الحالية، وذلك عندما يكون تأثير القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية.

**مثال ١ خسائر التشغيل المستقبلية**

أ٢١.١ حددت المنشأة أن قطاعاً من عملياتها من المحتمل أن يتكبد خسائر تشغيل مستقبلية لعدة سنوات.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم- لا يوجد حدث سابق يترتب عليه إلزام المنشأة بدفع موارد.

الاستنتاج - لا تثبت المنشأة مخصصاً لخسائر التشغيل المستقبلية. فالخسائر المتوقعة في المستقبل لا تستوفي تعريف الالتزام. وقد يكون توقع حدوث خسائر تشغيل في المستقبل مؤشراً على حدوث هبوط في قيمة واحد أو أكثر من الأصول (انظر القسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول").

**مثال ٢ العقود غير المجدية**

أ٢١.٢ العقد غير المجدي هو عقد تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات التي بموجب العقد، المنافع الاقتصادية المتوقع استلامها بموجبه. وتعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أقل صافي تكلفة مطلوبة للخروج من العقد، والتي تتمثل في التكلفة اللازمة للوفاء بالعقد أو أي تعويض أو غرامات تنشأ عن الإخفاق في الوفاء بالعقد، أيهما أقل. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مطالبَة تعاقدياً، بموجب عقد إيجار تشغيلي، بالقيام بمدفوعات مقابل استئجار أصل لم يعد له أي استخدام.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم -المنشأة مطالبَة تعاقدياً بدفع موارد لن تحصل في مقابلها على منافع متناسبة.

الاستنتاج - إذا كانت المنشأة طرفاً في عقد غير مجدٍ، فإنها تقوم بإثبات وقياس الواجب الحالي بموجب العقد على أنه مخصص.

**مثال ٣ إعادة الهيكلة**

أ٢١.٣ إعادة الهيكلة هي برنامج يتم التخطيط له ومراقبته من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إمّا في نطاق الأعمال التي تباشرها المنشأة، أو في الطريقة التي يتم بها تسيير الأعمال.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - ينشأ واجب ضمني بإعادة الهيكلة فقط عندما تكون المنشأة:

(أ) لديها خطة رسمية تفصيلية لإعادة الهيكلة تحدد فيها على الأقل:

(١) الأعمال ذات الصلة أو الجزء ذي الصلة من الأعمال؛

(٢) المواقع الرئيسة المتأثرة؛

(٣) موقع ووظيفة الموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم، وعددهم التقريبي؛

(٤) النفقات التي سيتم تحملها؛

(٥) موعد تنفيذ الخطة.

(ب) قد تسببت في وجود توقع وجيه لدى أولئك المتأثرين بأنها ستنفذ إعادة الهيكلة، وذلك بالبدء في تنفيذ تلك الخطة أو بالإعلان عن معالمها الرئيسة لأولئك المتأثرين بها.

الاستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما يكون عليها واجب نظامي أو ضمني في تاريخ التقرير للقيام بإعادة الهيكلة.

**مثال ٤ ضمان المبيعات**

٤.أ٢١ يعطى أحد المصانع ضمانات للمبيعات في تاريخ البيع لمن يقوم بشراء منتجاته. ووفقاً لأحكام عقد البيع، يتعهد المصنع بعلاج عيوب الصناعة التي تظهر خلال ثلاث سنوات من تاريخ البيع، إما بإصلاح المنتج أو استبداله. وبناءً على التجارب السابقة، فمن المرجح (أي المرجح حدوثه أكثر من عدمه) أن تكون هناك بعض المطالبات بموجب هذه الضمانات.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - الحدث الملزم هنا هو بيع المنتجات بضمان، والذي يترتب عليه نشأة واجب نظامي.

التدفق الخارج للموارد ذات المنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام - مرجح للضمانات ككل

الاستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً لأفضل تقدير لتكاليف علاج عيوب الصناعة بموجب ضمان المنتجات المباعة قبل تاريخ التقرير.

**مثال توضيحي لعمليات احتساب المخصص:**

تم بيع بضاعة في عام ٢٠×٠ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة، وتشير التجارب السابقة إلى أن ٩٠٪ من المنتجات المباعة لا تحتاج إلى أي إصلاحات بموجب الضمان، و ٦٪ من المنتجات المباعة تحتاج إلى إصلاحات بسيطة تتكلف ٣٠٪ من سعر البيع، و ٤٪ من المنتجات المباعة تحتاج إلى إصلاحات كبيرة أو استبدال بتكلفة ٧٠٪ من سعر البيع. وبناءً على ذلك، فإن تكاليف الضمان المتوقعة هي:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة** | × ٩٠٪ | × ٠ | = **٠ وحدة عملة** |
| **١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة** | × ٦٪ | × ٣٠٪ | = **١٨٠٠٠ وحدة عملة** |
| **١٠٠٠٠٠٠ وحدة عملة** | × ٤٪ | × ٧٠٪ | = **٢٨٠٠٠ وحدة عملة** |
| **الإجمالي** | | | **=٤٦٠٠٠ وحدة عملة** |

ويتوقع أن تبلغ نفقات الإصلاحات والاستبدالات بموجب الضمان للمنتجات المباعة خلال عام ٢٠×٠ ما يعادل ٦٠٪ في عام ٢٠×١، و٣٠٪ في عام ٢٠×٢، و١٠٪ في عام ٢٠×٣، وذلك لكل حالة في نهاية الفترة. وحيث إن التدفقات النقدية المقدرة تعكس بالفعل احتمالات التدفقات النقدية الخارجة، وبافتراض عدم وجود مخاطر أو حالات عدم تأكد أخرى يجب أن تنعكس في التقدير، فإنه لتحديد القيمة الحالية لتلك التدفقات النقدية فإن المنشأة تستخدم معدل خصم "خالياً من المخاطر" مبني على سندات حكومية لها نفس أجل التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة (٦٪ للسندات التي أجلها عام واحد، و٧٪ للسندات التي أجلها سنتين وثلاث سنوات). ويتم احتساب القيمة الحالية في نهاية عام ٢٠×٠ للتدفقات النقدية المتوقعة المرتبطة بضمانات المنتجات المباعة في عام ٢٠×٠ كما يلي:

| السنة | | المدفوعات النقدية المتوقعة (وحدة عملة) | معدل الخصم | معامل الخصم | القيمة الحالية (وحدة عملة) |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ | ٦٠٪ × ٤٦٠٠٠ وحدة عملة | ٢٧٦٠٠ | ٦٪ | ٠,٩٤٣٤ بمعدل ٦٪ لمدة عام واحد) | ٢٦٠٣٨ |
| ٢ | ٣٠٪ × ٤٦٠٠٠ وحدة عملة | ١٣٨٠٠ | ٧٪ | ٠,٨٧٣٤ (بمعدل ٧٪ لمدة سنتين) | ١٢٠٥٣ |
| ٣ | ١٠٪ × ٤٦٠٠٠ | ٤٦٠٠ | ٧٪ | ٠,٨١٦٣ بمعدل ٧٪ لمدة ثلاث سنوات) | ٣٧٥٥ |
| الإجمالي | | | | | ٤١٨٤٦ |

سوف تثبت المنشأة التزاماً للضمانات بمبلغ ٤١٨٤٦ وحدة عملة في نهاية ٢٠×٠ للمنتجات التي تم بيعها في ٢٠×٠.

**مثال ٥ سياسة الاسترداد**

أ٢١ .٥ لدى أحد متاجر التجزئة سياسة لرد ثمن المشتريات التي لا تحوز رضا العملاء على الرغم من أنه غير ملزم قانوناً بذلك.وسياسته الخاصة برد ثمن هذه المشتريات معلومة للعموم.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - يتمثل الحدث الملزم في بيع المنتج والذي ينشأ عنه واجب ضمني لأن تصرف المتجر قد أوجد لدى عملائه توقعاً وجيهاً بأن المتجر سيقوم برد ثمن المشتريات.

التدفق الخارج للموارد ذات المنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام - من المرجح أن يتم إعادة نسبة من البضائع لاسترداد ثمنها

الاستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً لأفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية المرتجعات.

**مثال ٦ قرار بغلق أحد الأقسام – مع عدم تطبيق القرار قبل نهاية فترة التقرير**

أ٢١ .٦ في ١٢ ديسمبر ٢٠×٠ قرر مجلس إدارة المنشأة غلق أحد الأقسام. ولم يتم إبلاغ هذا القرار لأي من المتأثرين به قبل نهاية فترة التقرير (٣١ ديسمبر ٢٠×٠) ولم يتم اتخاذ خطوات أخرى لتطبيق هذا القرار.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - لا يوجد أي حدث ملزم، ومن ثم لا يوجد أي واجب.

الاستنتاج - لا تثبت المنشأة مخصصاً

**مثال ٧ قرار بغلق أحد الأقسام – مع الإبلاغ والبدء في تنفيذ القرار قبل نهاية فترة التقرير**

أ٢١ .٧ في ١٢ ديسمبر ٢٠×٠ قرر مجلس إدارة المنشأة غلق أحد الأقسام الذي يصنع منتجاً معيناً. وفي ٢٠ ديسمبر ٢٠×٠ وافق مجلس الإدارة على خطة تفصيلية لغلق القسم، وتم إرسال خطابات للعملاء لتنبيههم للبحث عن مصادر بديلة لتوريداتهم، وتم إرسال خطابات للعاملين في هذا القسم تفيد بالاستغناء عن خدماتهم.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - الحدث الملزم هو إبلاغ القرار إلى العملاء والموظفين، والذي أنشأ واجباً

ضمنياً من ذلك التاريخ لأنه أوجد توقعاً وجيهاً بأن القسم سوف يتم إغلاقه

التدفق الخارج للموارد ذات المنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام - مرجح.

الاستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ لأفضل تقدير للتكاليف التي سيتم تكبدها لإغلاق القسم في تاريخ التقرير.

**مثال ٨ إعادة تدريب العاملين نتيجةً لحدوث تغيرات في نظام ضريبة الدخل**

٢١أ.٨ أجرت الحكومة تغييرات على نظام ضريبة الدخل. ونتيجةً لتلك التغييرات فإن المنشأة التي تعمل في قطاع الخدمات المالية سوف تحتاج إلى إعادة تدريب نسبة عالية من العاملين في الشئون الإدارية والمبيعات لضمان الاستمرار في الالتزام بلوائح الضريبة. وفي نهاية فترة التقرير، لم يتم إعادة تدريب العاملين.

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - لا يفرض تغيير نظام الضرائب على المنشأة أي واجب بتنفيذ دورات لإعادة التدريب. ومن ثمّ، فإنه لا يوجد أي حدث ملزم لإثبات المخصص (إعادة التدريب ذاته).

الاستنتاج - لا تثبت المنشأة مخصصاً.

**مثال ٩ المنازعات القضائية**

٢١أ.٩ رفع أحد العملاء دعوى على المنشأة × يطلب تعويضاً عن إصابة يدعي تعرضه لها بسبب استخدام منتج باعته له المنشأة. وقد اعترضت المنشأة على هذا الالتزام بحجة عدم قيام هذا العميل باتباع تعليمات استخدام المنتج. وحتى تاريخ اعتماد مجلس الإدارة للقوائم المالية للمنشأة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠ للنشر، كان رأي المستشار القانوني للمنشأة أنه من المرجح عدم تحمل المنشأة لأية مسؤولية. ومع ذلك، فعند قيام المنشأة بإعداد القوائم المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠، أوضح المستشار القانوني أنه بناءً على تطورات القضية فقد بات من المرجح الآن أن تثبت مسؤولية المنشأة.

(أ) في ٣١ ديسمبر ١×٢٠

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية، لم يكن هناك أي واجب نتيجةً لأحداث سابقة.

الاستنتاج - لا تثبت المنشأة مخصصاً، ويتم الإفصاح عن هذا الحدث على أنه التزام محتمل ما لم يكن ما لم يكن حدوث تدفق خارج للموارد أمراً بعيد الاحتمال.

(ب) في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠

الواجب الحالي نتيجةً لحدث سابق ملزم - بناءً على الأدلة المتاحة، فإنه يوجد واجب حالي. والحدث الملزم هنا هو بيع المنتج للعميل.

التدفق الخارج للموارد ذات المنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام - مرجح.

الاستنتاج - تثبت المنشأة مخصصاً بأفضل تقدير للمبلغ اللازم لتسوية الالتزام في ٣١ ديسمبر ٢×٢٠، ويتم إثبات المصروف ضمن الربح أو الخسارة. ولا يعد ذلك تصحيحاً لخطأ حدث في سنة ١×٢٠ لأنه بناءً على الأدلة المتاحة عند اعتماد القوائم المالية لسنة ٢٠x١ لم يكن ينبغي إثبات مخصص في ذلك الوقت.

 

# القسم رقم ٢٢

# "الالتزامات وحقوق الملكية"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٢ "الالتزامات وحقوق الملكية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

# القسم ٢٢

## الالتزامات وحقوق الملكية

### نطاق هذا القسم

١.٢٢ يضع هذا القسم مبادئ تصنيف الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية ويتناول المحاسبة عن أدوات حقوق الملكية المصدرة للأفراد أو الأطراف الأخرى الذين يتصرفون بصفتهم مستثمرين في أدوات حقوق الملكية (أي بصفتهم ملاكاً). ويتناول القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم" المحاسبة عن المعاملة التي تحصل فيها المنشأة على سلع أو خدمات (بما فيها خدمات الموظفين) باعتبارها عوضاً لأدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) من الموظفين أو الموردين الآخرين الذين يتصرفون بصفتهم موردين للسلع والخدمات.

٢.٢٢ يجب تطبيق هذا القسم عند تصنيف جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:

(أ) الحصص في المنشآت التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" أو القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" أو القسم ١٥ "الحصص في المشروعات المشتركة".

(ب) حقوق وواجبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، والتي ينطبق عليها القسم ٢٨ "منافع الموظفين".

(ج) العقود التي لها عوض محتمل في عملية تجميع أعمال (انظر القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"). وينطبق هذا الإعفاء فقط على المنشأة المستحوذة.

(د) الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها القسم ٢٦، باستثناء أن الفقرات ٣.٢٢ – ٦.٢٢ يجب تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة المرتبطة بخطط خيارات أسهم الموظفين وخطط الموظفين لشراء الأسهم وجميع الترتيبات الأخرى الخاصة بالدفع على أساس الأسهم.

### تصنيف أداة مالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية

٣.٢٢ حقوق الملكية هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها. والالتزام هو واجب حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. وتشمل حقوق الملكية الاستثمارات من قبل ملاك المنشأة، إلى جانب الزيادات في تلك الاستثمارات المكتسبة من خلال العمليات المربحة والمبقاة للاستخدام في عمليات المنشأة، مطروحاً منها التخفيضات في استثمارات الملاك نتيجةً للعمليات غير المربحة والتوزيعات التي تتم على الملاك.

٣.٢٢أ يجب على المنشأة تصنيف الأدوات المالية على أنها التزامات مالية أو حقوق ملكية وفقاً لجوهر الترتيب التعاقدي وليس مجرد شكلها القانوني، ووفقاً لتعريفي الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية. وما لم يكن للمنشأة حق غير مشروط لتجنب تسوية واجب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، فإن الواجب يستوفي تعريف الالتزام المالي ويتم تصنيفه على هذا النحو، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرة ٤.٢٢.

٤.٢٢ يتم تصنيف بعض الأدوات المالية التي تستوفي تعريف الالتزام على أنها حقوق ملكية لأنها تمثل الحصة المتبقية في صافي أصول المنشأة:

(أ) الأداة القابلة للرد هي أداة مالية تمنح حاملها الحق في إعادة بيع الأداة إلى المُصدِر مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو يتم استردادها أو إعادة شرائها تلقائياً من قبل المُصدِر عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو عند وفاة

أو تقاعد حامل الأداة. وتُصنَّف الأداة القابلة للرد التي تملك جميع السمات الآتية على أنها أداة حقوق ملكية:

(١) أن تمنح الأداة حاملها الحق في نصيب تناسبي في صافي أصول المنشأة في حال تصفية المنشأة. وصافي أصول المنشأة هو تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع المطالبات الأخرى التي على أصولها.

(٢) أن تكون الأداة في فئة الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى.

(٣) أن يكون هناك تطابق في السمات بين جميع الأدوات المالية الواقعة في فئة الأدوات التي تلي في استحقاقها جميع فئات الأدوات الأخرى.

(٤) ألا تتضمن الأداة أي واجب تعاقدي بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى، أو مبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشاة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة، وذلك باستثناء الواجب التعاقدي على المُصدِر بإعادة شراء أو استرداد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، وألا تكون الأداة عقداً سيتم تسويته، أو قد تتم تسويته، بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

(٥) أن يكون إجمالي التدفقات النقدية المتوقعة التي يمكن عزوها للأداة على مدى عمر الأداة مستنداً بشكل كبير إلى الربح أو الخسارة، أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة للمنشأة على مدى عمر الأداة (مع استبعاد أي تأثيرات للأداة).

(ب) يتم تصنيف الأدوات أو مكونات الأدوات التالية في استحقاقها لجميع فئات الأدوات الأخرى على أنها حقوق ملكية إذا كانت تفرض على المنشأة واجباً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة إلى طرف آخر فقط عند التصفية.

٥.٢٢ فيما يلي أمثلة للأدوات المالية التي يتم تصنيفها على أنها التزامات وليس على أنها حقوق ملكية:

(أ) تُصنّف الأداة على أنها التزام إذا كان توزيع صافي الأصول عند التصفية خاضعاً لمبلغ أقصى (سقف). فعلى سبيل المثال، إذا حصل حاملو الأدوات عند التصفية على حصة تناسبية من صافي الأصول، ولكن كان هذا المبلغ محدوداً بسقف وتم توزيع فائض صافي الأصول على المؤسسات الخيرية أو الحكومة، فلا يتم تصنيف الأداة على أنها حقوق ملكية.

(ب) تُصنّف الأداة القابلة للرد على أنها حقوق ملكية إذا حصل حاملها، عند ممارسة خيار البيع، على حصة تناسبية من صافي أصول المنشأة مقيسة وفقاً لهذا المعيار. ولكن، إذا استحق حاملها مبلغاً مقيساً على أساس آخر (مثل مبادئ المحاسبة المحلية المتعارف عليها)، فيتم تصنيف الأداة على أنها التزام.

(ج) تُصنّف الأداة على أنها التزام إذا كانت تُلزم المنشأة بتقديم مدفوعات إلى حاملها قبل التصفية، مثل توزيعات الأرباح الإلزامية.

(د) تُصنّف الأداة القابلة للرد، والمصنفة على أنها حقوق ملكية في القوائم المالية للمنشأة التابعة، على أنها التزام في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم.

(ه) تُصنّف الأسهم الممتازة على أنها التزام مالي إذا كانت تنص على الاسترداد الإلزامي من جانب المُصدِر مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، أو إذا كانت تعطي حاملها الحق في مطالبة المُصدِر باسترداد الأداة في تاريخ معين أو بعده مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد.

٦.٢٢ تعد أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المشابهة حقوق ملكية إذا:

(أ) كان لدى المنشأة حق غير مشروط برفض استرداد أسهم الأعضاء، أو

(ب) كان الاسترداد محظوراً بشكل غير مشروط بموجب الأنظمة أو اللوائح المحلية أو بموجب الميثاق الذي يحكم المنشأة.

## الإصدار الأصلي للأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى

٧.٢٢ يجب على المنشأة أن تُثبت إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى على أنها حقوق ملكية عندما تصدر تلك الأدوات ويكون الطرف الآخر ملزماً بتقديم نقد أو موارد أخرى للمنشأة مقابل الأدوات:

(أ) إذا تم إصدار أدوات حقوق الملكية قبل استلام المنشأة للنقد أو الموارد الأخرى، فيجب على المنشأة أن تعرض المبلغ مستحق التحصيل كمقاصة لحقوق الملكية في قائمة مركزها المالي، وليس كأصل.

(ب) إذا استلمت المنشأة النقد أو الموارد الأخرى قبل إصدار حقوق الملكية، ولم يكن من الممكن مطالبة المنشأة برد النقد أو الموارد الأخرى المقبوضة، فيجب على المنشأة أن تُثبت الزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية بمقدار العوض المقبوض.

(ج) إذا تم الاكتتاب في أدوات حقوق الملكية ولكن دون إصدارها، ولم تستلم المنشأة بعد النقد أو الموارد الأخرى، فلا يجوز للمنشأة أن تُثبت أية زيادة في حقوق الملكية.

٨.٢٢ يجب على المنشأة أن تقيس أدوات حقوق الملكية، بخلاف تلك المصدرة كجزء من تجميع أعمال أو تلك المحاسب عنها وفقاً للفقرتين ١٥.٢٢أ و١٥.٢٢ب، بالقيمة العادلة للنقد أو الموارد الأخرى المحصلة أو مستحقة التحصيل، مطروحاً منها تكاليف المعاملة. وإذا تم إرجاء الدفع وكانت القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية، فيجب أن يتم القياس الأولي على أساس القيمة الحالية.

٩.٢٢ يجب على المنشأة المحاسبة عن تكاليف معاملات حقوق الملكية على أنها تخفيض لحقوق الملكية. وتجب المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بتكاليف المعاملة وفقاً للقسم ٢٩ "ضريبة الدخل".

١٠.٢٢ يتم تحديد كيفية عرض الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في قائمة المركز المالي وفقاً للأنظمة المعمول بها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من اللازم عرض القيمة الاسمية للأسهم والمبلغ المدفوع زيادة على القيمة الاسمية بشكل منفصل.

## بيع الخيارات والحقوق والأذونات

١١.٢٢ يجب على المنشأة تطبيق المبادئ الواردة في الفقرات ٧.٢٢ - ١٠.٢٢ على حقوق الملكية المصدرة عن طريق بيع الخيارات والحقوق والأذونات وأدوات حقوق الملكية المشابهة.

## الرسملة أو إصدار الأسهم المجانية وتجزئة الأسهم

١٢.٢٢ الرسملة أو إصدار الأسهم المجانية (يُشار إليها أحياناً بتوزيعات الأرباح في شكل أسهم) هي إصدار أسهم جديدة للمساهمين بما يتناسب مع مساهماتهم الحالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعطي المنشأة مساهميها سهماً واحداً من أسهم توزيعات الأرباح أو الأسهم المجانية عن كل خمسة أسهم يمتلكونها. أمّا تجزئة الأسهم فهي تقسيم أسهم المنشأة الحالية إلى أسهم متعددة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يحصل كل مساهم، في تجزئة الأسهم، على سهم إضافي عن كل سهم يمتلكه. وفي بعض الحالات، تلغى الأسهم التي كانت قائمة في السابق وتستبدل بأسهم جديدة. ولا تغير الرسملة وعمليات إصدار الأسهم المجانية وتجزئة الأسهم في إجمالي حقوق الملكية. ويجب على المنشأة إعادة تصنيف المبالغ ضمن حقوق الملكية وفقاً لما تقتضيه الأنظمة المعمول بها.

## الدين القابل للتحويل أو الأدوات المالية المركبة المماثلة

١٣.٢٢ عند إصدار أدوات الدين القابلة للتحويل أو الأدوات المالية المركبة المماثلة التي تحتوي على مكوِّن التزام ومكون حقوق ملكية معاً، يجب على المنشأة تخصيص المتحصلات بين مكون الالتزام ومكون حقوق الملكية. وللقيام بالتخصيص، يجب على المنشأة أن تحدد أولاً مبلغ مكون الالتزام بما يساوي القيمة العادلة لالتزام مماثل لا يملك خاصية التحويل أو مكون حقوق ملكية مماثل متصل به. ويجب على المنشأة تخصيص المبلغ المتبقي على أنه مكون حقوق الملكية. ويجب أن يتم تخصيص تكاليف المعاملة بين مكون الدين ومكون حقوق الملكية على أساس القيم العادلة النسبية لكل منهما.

١٤.٢٢ لا يجوز للمنشأة أن تعدل التخصيص في فترة لاحقة.

١٥.٢٢ في الفترات اللاحقة لإصدار الأدوات، يجب على المنشأة المحاسبة عن مكون الالتزام كما يلي:

(أ) وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" إذا كان مكون الالتزام يستوفي المتطلبات الواردة في الفقرة ٩.١١. وفي هذه الحالات، يجب على المنشأة أن تُثبت بشكل منتظم أي فرق بين مكون الالتزام والمبلغ الأصلي مستحق الدفع في تاريخ الاستحقاق على أنه مصروف فائدة إضافي باستخدام طريقة الفائدة الفعلية (انظر الفقرات ١٥.١١ - ٢٠.١١).

(ب) وفقاً للقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية " إذا لم يستوفِ مكون الالتزام الشروط الواردة في الفقرة ٩.١١.

## تسوية الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية

١٥.٢٢أ قد تعيد المنشأة التفاوض بشأن شروط التزام مالي مع أحد دائني المنشأة مما ينتج عنه قيام المنشأة بتسوية الالتزام بشكل كامل أو بشكل جزئي عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية إلى الدائن. ويمثل إصدار أدوات حقوق الملكية عوضاً مدفوعاً وفقاً للفقرة ٣٨.١١. ويجب على المنشأة قياس أدوات حقوق الملكية المصدرة بقيمتها العادلة. ولكن إذا لم يمكن قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المصدرة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب قياس أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة للالتزام المالي الذي تم تسويته. ويجب على المنشأة إلغاء إثبات الالتزام المالي، أو جزء منه، وفقاً للفقرات ٣٦.١١ – ٣٨.١١.

١٥.٢٢ب إذا كان جزء من العوض المدفوع يتعلق بتعديل شروط الجزء المتبقي من الالتزام، فيجب على المنشأة تخصيص العوض المدفوع بين الجزء المسوّى من الالتزام والجزء الذي لا يزال قائماً. وينبغي القيام بهذا التخصيص على أساس معقول. وفي حالة إدخال تعديل كبير على الجزء المتبقي من الالتزام، فيجب على المنشأة المحاسبة عن التعديل بتسوية الالتزام الأصلي وإثبات التزام جديد وفقاً لمتطلبات الفقرة ٣٧.١١.

١٥.٢٢ج لا يجوز للمنشأة تطبيق الفقرتين ١٥.٢٢أ و١٥.٢٢ب على المعاملات في الحالات التي يكون فيها:

(أ) الدائن أيضاً مساهم مباشر أو غير مباشر ويتصرف بصفته مساهم حالي مباشر أو غير مباشر؛ أو

(ب) الدائن والمنشأة خاضعين للسيطرة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل المعاملة وبعدها وينطوي جوهر المعاملة على توزيع لحقوق الملكية من قبل المنشأة، أو دفع مساهمات للمنشأة؛ أو

(ج) تسوية الالتزام المالي عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية وفقاً للشروط الأصلية للالتزام المالي (انظر الفقرات ١٣.٢٢- ١٥.٢٢).

## أسهم الخزينة

١٦.٢٢ أسهم الخزينة هي أدوات حقوق الملكية للمنشأة التي سبق إصدارها، ثم تم لاحقاً إعادة اقتنائها من قبل المنشأة. ويجب على المنشأة أن تطرح من حقوق الملكية القيمة العادلة للعوض المعطى مقابل أسهم الخزينة. ولا يجوز للمنشأة أن تُثبت مكسباً أو خسارة في الربح أو الخسارة من شراء أو بيع أو إصدار أو إلغاء أسهم الخزينة.

## التوزيعات على الملاك

١٧.٢٢ يجب على المنشأة أن تخفض حقوق الملكية بمبلغ التوزيعات على الملاك، (حملة أدوات حقوق ملكيتها). ويجب أن تتم المحاسبة عن ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على الملاك وفقاً للقسم ٢٩.

١٨.٢٢ توزع المنشأة أحياناً أصولاً بخلاف النقد على مالكيها (توزيعات غير نقدية). وعندما تعلن المنشأة عن هذا التوزيع ويكون عليها التزام بتوزيع أصول غير نقدية على ملاكها، فإنه يجب عليها إثبات التزام. ويجب عليها أن تقيس الالتزام بالقيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها ما لم تستوف الشروط الواردة في الفقرة ١٨.٢٢أ. ويجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية أن تعيد النظر في المبلغ الدفتري لتوزيعات الأرباح مستحقة السداد وأن تعدلها بما يعكس التغيرات في القيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها، وأي تغيرات في هذا المبلغ الدفتري يتم إثباتها في حقوق الملكية على أنها تعديلات على مبلغ التوزيع. وعندما تقوم المنشأة بتسوية توزيعات الأرباح مستحقة الدفع، يجب عليها أن تُثبت في الربح أو الخسارة أي فرق بين المبلغ الدفتري للأصول الموزعة والمبلغ الدفتري لتوزيعات الأرباح مستحقة الدفع.

١٨.٢٢أ إذا لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها بصورة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، فيجب قياس الالتزام بالمبلغ الدفتري للأصول التي سيتم توزيعها. وإذا أمكن قياس القيمة العادلة للأصول التي سيتم توزيعها بصورة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما قبل التسوية، فإنه يُعاد قياس الالتزام بالقيمة العادلة مع إدخال أي تعديل مقابل لذلك على مبلغ التوزيع والمحاسبة عنه وفقاً للفقرة ١٨.٢٢.

١٨.٢٢ب لا تنطبق الفقرتين ١٨.٢٢ و١٨.٢٢أ على توزيع أصل غير نقدي يخضع في النهاية للسيطرة من قبل نفس الطرف أو الأطراف قبل وبعد التوزيع. وينطبق هذا الاستثناء على القوائم المالية المنفصلة والمنفردة والموحدة للمنشأة التي تقوم بالتوزيع.

## الحصة غير المسيطرة والمعاملات في أسهم منشأة تابعة موحدة

١٩.٢٢ في القوائم المالية الموحدة، تكون الحصة غير المسيطرة في صافي أصول المنشأة التابعة مُضمَّنة في حقوق الملكية. ويجب على المنشأة أن تعامل التغيرات في الحصة المسيطرة للمنشأة الأم في المنشأة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على أنها معاملات مع الملاك بصفتهم ملاكاً. وعليه، يتم تعديل المبلغ الدفتري للحصة غير المسيطرة بما يعكس التغير في حصة المنشأة الأم في صافي أصول المنشأة التابعة. ويجب إثبات أي فرق بين المبلغ الذي تم تعديل الحصة غير المسيطرة به والقيمة العادلة للعوض المدفوع أو المستلم، إن وجد، مباشرة في حقوق الملكية ويجب أن يُنسب إلى ملاك المنشأة الأم. ولا يجوز للمنشأة أن تُثبت مكسباً أو خسارة من هذه التغيرات. ولا يجوز أيضاً للمنشأة أن تُثبت أي تغير في المبالغ الدفترية للأصول (بما فيها الشهرة) أو الالتزامات نتيجة لهذه المعاملات.

## الإفصاحات

٢٠.٢٢ إذا لم يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وبدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، للأصول التي سيتم توزيعها على النحو المبين في الفقرتين ١٨.٢٢ و١٨.٢٢أ، فيجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب التي ستجعل قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها منطوياً على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

## ملحق للقسم ٢٢

## مثال على قيام المُصدِر بالمحاسبة عن الدين القابل للتحويل

هذا الملحق مرفق بالقسم ٢٢ ولكنه ليس جزءاً منه. وهو يقدم إرشادات لتطبيق متطلبات الفقرات ١٣.٢٢ – ١٥.٢٢.

في يناير ٢٠×٥ أصدرت المنشأة ٥٠٠ سند قابل للتحويل. وقد أصدرت السندات بقيمة اسمية تبلغ ١٠٠ وحدة عملة ولمدة ٥ سنوات، وبدون تحمل أي تكاليف للمعاملة. وبلغت المتحصلات الإجمالية من الإصدار ٥٠٠٠٠ وحدة عملة. والفائدة مستحقة الدفع في نهاية كل سنة بمعدل فائدة سنوية يبلغ ٤٪. وكل سند قابل للتحويل، بناءً على رغبة حامله، إلى ٢٥ سهماً عادياً في أي وقت حتى تاريخ الاستحقاق. وفي وقت إصدار السندات، كان معدل الفائدة السوقية للديون المماثلة التي ليست لها خاصية التحويل ٦٪.

عند إصدار الأداة، يجب أولاً تقويم مكون الالتزام، ويُنسب الفرق بين إجمالي المتحصلات من الإصدار (وهو القيمة العادلة للأداة بأكملها) والقيمة العادلة لمكون الالتزام إلى مكون حقوق الملكية. ويتم احتساب القيمة العادلة لمكون الالتزام عن طريق تحديد قيمته الحالية باستخدام معدل خصم بنسبة ٦٪. وفيما يلي توضيح للعمليات الحسابية وقيود اليومية:

| | وحدة عملة |
|---|---|
| المتحصلات من إصدار السندات (أ) | ٥٠٠٠٠ |
| القيمة الحالية للمبلغ الأصلي في نهاية الخمس سنوات (انظر العمليات الحسابية أدناه) | ٣٧٣٦٣ |
| القيمة الحالية للفائدة مستحقة الدفع في نهاية كل سنة لمدة خمس سنوات | ٨٤٢٥ |
| القيمة الحالية للالتزام، وهي القيمة العادلة لمكون الالتزام (ب) | ٤٥٧٨٨ |
| المتبقي، وهو القيمة العادلة لمكون حقوق الملكية (أ) – (ب) | ٤٢١٢ |

يقوم مصدر السندات بعمل قيد اليومية التالي عند الإصدار في ١ يناير ٢٠×٥:

٥٠٠٠٠ النقد

٤٥٧٨٨ التزام مالي - سند قابل للتحويل

٤٢١٢ حقوق ملكية

يمثل المبلغ ٤٢١٢ وحدة عملة خصماً على إصدار السندات، وبالتالي يمكن أن يظهر القيد "بالمجمل":

٥٠٠٠٠ النقد

٤٢١٢ خصم السندات

٥٠٠٠٠ التزام مالي - سند قابل للتحويل

٤٢١٢ حقوق ملكية

بعد الإصدار، يطفئ المُصدِر خصم السندات وفقاً للجدول التالي:

| | (أ) دفعة الفائدة(وحدة عملة) | (ب) إجمالي مصروف الفائدة (وحدة عملة) = ٦٪ x (هـ) | (ج) إطفاء خصم السندات (وحدة عملة) = (ب) - (أ) | (د) خصم السندات (وحدة عملة) = (د) - (جـ) | (هـ) صافي الالتزام (وحدة عملة) = ٥٠٠٠٠ - (د) |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠×٥/١/١ | | | | ٤٢١٢ | ٤٥٧٨٨ |
| ٢٠×٥/١٢/٣١ | ٢٠٠٠ | ٢٧٤٧ | ٧٤٧ | ٣٤٦٥ | ٤٦٥٣٥ |
| ٢٠×٦/١٢/٣١ | ٢٠٠٠ | ٢٧٩٢ | ٧٩٢ | ٢٦٧٣ | ٤٧٣٢٧ |
| ٢٠×٧/١٢/٣١ | ٢٠٠٠ | ٢٨٤٠ | ٨٤٠ | ١٨٣٣ | ٤٨١٦٧ |
| ٢٠×٨/١٢/٣١ | ٢٠٠٠ | ٢٨٩٠ | ٨٩٠ | ٩٤٣ | ٤٩٠٥٧ |
| ٢٠×٩/١٢/٣١ | ٢٠٠٠ | ٢٩٤٣ | ٩٤٣ | ٠ | ٥٠٠٠٠ |
| **المجموع** | ١٠٠٠٠ | ١٤٢١٢ | ٤٢١٢ | | |

في نهاية عام ٢٠×٥، يقوم المُصدِر بعمل قيد اليومية التالي:

٢٧٤٧ مصروف فائدة

٧٤٧ خصم السندات

٢٠٠٠ النقد

**العمليات الحسابية**

القيمة الحالية للمبلغ الأصلي ٥٠٠٠٠ وحدة عمله بمعدل ٦٪

٥٠٠٠٠ وحدة عملة/ (١,٠٦)^ ٥ = ٣٧٣٦٣ وحدة عملة.

القيمة الحالية لأقساط الفائدة السنوية ٢٠٠٠ وحدة عملة = (٥٠٠٠٠ وحدة عملة × ٤٪) مستحقة الدفع في نهاية كل سنة لمدة خمس سنوات.

تعد دفعات الفائدة السنوية البالغة ٢٠٠٠ وحدة عملة قسطاً سنوياً - تدفق نقدي لعدد (n) محدود من الدفعات الدورية (c)، مستحقة التحصيل في التواريخ من ١ إلى n. ولحساب القيمة الحالية لهذا القسط السنوي، يتم خصم الدفعات المستقبلية حسب معدل الفائدة الدوري (i) باستخدام المعادلة التالية:

القيمة الحالية = $\frac{C}{i} \times [1 - \frac{1}{(i+1)^n}]$

وبناءً عليه، تكون القيمة الحالية لدفعات الفائدة البالغة ٢٠٠٠ وحدة عملة هي:

(٢٠٠٠ وحدة عملة/ ,٠٦٠) × [١- [(١/١,٠٦)^ ٥] = ٨٤٢٥ وحدة عملة

وهذا يكافئ مجموع القيم الحالية للخمس دفعات المنفردة التي قيمة كل منها ٢٠٠٠ وحدة عملة كما يلي:

| | وحدة عملة |
|---|---|
| **القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٥= ١,٠٦/٢٠٠٠** | ١٨٨٧ |
| **القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٦= ٢٠٠٠/ ١,٠٦ ^٢** | ١٧٨٠ |
| **القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٧= ٢,٠٠٠/ ١,٠٦ ^٣** | ١٦٧٩ |
| **القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٨= ٢,٠٠٠/ ١,٠٦ ^٤** | ١٥٨٤ |
| **القيمة الحالية لدفعة الفائدة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٩= ٢,٠٠٠/ ١,٠٦ ^٥** | ١٤٩٥ |
| **الإجمالي** | ٨٤٢٥ |

وتوجد طريقة أخرى للاحتساب وهي باستخدام أحد جداول القيمة الحالية للأقساط العادية التي تدفع في نهاية الفترة، لخمس فترات، بمعدل فائدة ٦٪ للفترة (ويمكن الوصول إلى مثل هذه الجداول بسهولة على الإنترنت). ومعامل القيمة الحالية هو ٤,٢١٢٤. وبضرب هذا المعامل في مبلغ القسط السنوي البالغ ٢٠٠٠ وحدة عملة يتم تحديد القيمة الحالية البالغة ٨٤٢٥ وحدة عملة.

# القسم رقم ٢٣

# "الإيراد"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٣ "الإيراد" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٣

## الإيراد

### نطاق هذا القسم

١٠٢٣ ينطبق هذا القسم على المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث الآتية:

(أ) بيع السلع (سواء كانت هذه السلع أنتجتها المنشأة لغرض البيع أو قامت بشرائها لغرض إعادة البيع)

(ب) تقديم الخدمات

(ج) عقود الإنشاء التي تكون فيها المنشأة هي المقاول

(د) استخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنه فوائد أو عوائد لحقوق الملكية الفكرية أو توزيعات أرباح.

٢٠٢٣ تم التعامل مع الإيراد أو الدخل الآخر الناتج عن بعض المعاملات والأحداث في أقسام أخرى من هذا المعيار:

(أ) اتفاقيات الإيجار (انظر القسم ٢٠ "عقود الإيجار")

(ب) توزيعات الأرباح وغيرها من أنواع الدخل الناتجة عن الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية (انظر القسم ١٤ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" والقسم ١٥ "الاستثمارات في المشروعات المشتركة").

(ج) التغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية أو استبعادها (انظر القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية")

(د) التغيرات في القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية (انظر القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية")

(هـ) الإثبات الأولي والتغيرات في القيمة العادلة للأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة")

(و) الإثبات الأولي للمنتجات الزراعية (انظر القسم ٣٤).

### قياس الإيراد

٣٠٢٣ يجب على المنشأة أن تقيس الإيراد بالقيمة العادلة للعوض المُحصّل أو مستحق التحصيل. وتأخذ القيمة العادلة للعوض المُحصّل أو مستحق التحصيل في الحسبان أي حسومات تجارية وحسومات للتسوية السريعة وتخفيضات للكميات الكبيرة، تمنحها المنشأة.

٤٠٢٣ لا يجوز للمنشأة أن تدرج ضمن الإيراد إلا إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية المحصلة أو مستحقة التحصيل لحسابها الخاص. ويجب على المنشأة أن تستبعد من الإيراد كافة المبالغ التي تقوم بتحصيلها لحساب طرف ثالث مثل ضرائب المبيعات وضرائب السلع والخدمات وضرائب القيمة المضافة. ففي علاقة الوكالة، لا يجوز للمنشأة (الوكيل) أن تدرج ضمن إيراداتها إلا مبلغ عمولتها. أمّا المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل فلا تُعد إيراداً للمنشأة.

### المدفوعات المؤجلة

٥٫٢٣ عندما يتم تأجيل التدفق الداخل من النقد أو معادِلات النقد، وكان الترتيب يشكل في جوهره معاملة تمويل، فإن القيمة العادلة للعوض هي القيمة الحالية لكافة المقبوضات المستقبلية والتي يتم تحديدها باستخدام معدل الفائدة الضمني. وتنشأ عملية التمويل، على سبيل المثال، عندما تمنح المنشأة ائتماناً للمشتري بدون فائدة، أو عندما تقبل من المشتري ورقة قبض بمعدل فائدة يقل عن المعدل السوقي كعوض لبيع السلع. ويكون معدل الفائدة الضمني هو المعدل الذي يمكن تحديده بشكل أكثر وضوحاً من بين المعدلين الآتيين:

(أ) المعدل السائد لأداة مماثلة خاصة بمُصدِر له تصنيف ائتماني مماثل، أو

(ب) معدل الفائدة الذي تُخصم به القيمة الاسمية للأداة وصولاً إلى سعر البيع النقدي الحالي للسلع أو الخدمات.

ويجب على المنشأة أن تثبت الفرق بين القيمة الحالية لكافة المقبوضات المستقبلية والقيمة الاسمية للعوض على أنه إيراد فائدة وفقاً للفقرتين ٢٨٫٢٣ و٢٩٫٢٣ ووفقاً للقسم ١١.

### مبادلة السلع والخدمات

٦٫٢٣ لا يجوز للمنشأة أن تثبت إيراداً:

(أ) عند مبادلة السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة مماثلة، أو

(ب) عند مبادلة السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات غير مماثلة لكن المعاملة تفتقر إلى الجوهر التجاري.

٧٫٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت إيراداً عند بيع السلع أو مبادلة الخدمات بسلع أو خدمات غير مماثلة في معاملة لها جوهر تجاري. وفي تلك الحالة، يجب على المنشأة أن تقيس المعاملة بما يلي:

(أ) القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بعد تعديلها حسب مبلغ أي نقد منقول أو معادِلات نقد منقولة؛ أو

(ب) القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المتخلى عنها بعد تعديلها حسب مبلغ أي نقد منقول أو معادِلات نقد منقولة، وذلك عندما لا يمكن قياس المبلغ في البند (أ) أعلاه بطريقة يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ج) المبلغ الدفتري للسلع أو الخدمات المتخلى عنها بعد تعديله حسب مبلغ أي نقد منقول أو معادِلات نقد منقولة، وذلك عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة ولا السلع أو الخدمات المتخلى عنها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

## تحديد معاملة الإيراد

٨٫٢٣ تطبق المنشأة دائماً ضوابط إثبات الإيراد الواردة في هذا القسم لكل معاملة على حدة. ومع ذلك، فإن المنشأة تطبق ضوابط الإثبات على المكونات التي يمكن تحديدها بشكل منفصل للمعاملة الواحدة عندما يكون ذلك ضرورياً لإظهار أثر جوهر المعاملة. فعلى سبيل المثال، تطبق المنشأة ضوابط الإثبات على المكونات التي يمكن تحديدها بشكل منفصل للمعاملة الواحدة عندما يتضمن سعر بيع أحد المنتجات مبلغاً يمكن تحديده لخدمات لاحقة. وعلى العكس من ذلك، فإن المنشأة تطبق ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معاً إذا كانت هذه المعاملات مترابطة على نحو يجعل الأثر التجاري لها غير ممكن فهمه دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل. فعلى سبيل المثال، تطبق المنشأة ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معاً عندما تبيع سلعاً وفى الوقت نفسه تدخل في اتفاقية مستقلة لإعادة شراء السلع في تاريخ لاحق، مما يترتب عليه إلغاء الأثر الأساسي لهذه المعاملة.

٩.٢٣ في بعض الأحيان، وكجزء من معاملة بيع، تمنح المنشأة عميلها مكافآت ولاء يمكن للعميل استبدالها في المستقبل بسلع أو خدمات بدون مقابل أو بأسعار مخفضة. وفي هذه الحالة، ووفقاً للفقرة ٨.٢٣، يجب على المنشأة أن تحاسب عن نقاط المكافآت على أنها مكون يمكن تحديده بشكل منفصل لمعاملة البيع الأولية. ويجب على المنشأة أن تخصص القيمة العادلة للعوض المحصل أو مستحق التحصيل الخاص بالبيع الأولي بين نقاط المكافآت والمكونات الأخرى لمعاملة البيع. ويجب قياس العوض الذي يتم تخصيصه لنقاط المكافآت بالرجوع إلى القيمة العادلة للنقاط، أي المبلغ الذي يمكن به بيع نقاط المكافآت بشكل منفصل.

## بيع السلع

١٠.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد الناتج عن بيع السلع عند استيفاء كل الشروط الآتية:

(أ) أن تقوم المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية السلع إلى المشتري.

(ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإداري المستمر بالدرجة التي ترتبط عادة بالملكية، ولا بالسيطرة الفعلية على السلع المباعة.

(ج) أن يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(د) أن يكون من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.

(هـ) أن يمكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يتعلق بالمعاملة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

١١.٢٣ يتطلب تحديد التوقيت الذي قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بالملكية إلى المشترى التحقق من الظروف المحيطة بالمعاملة. وفي أغلب الحالات، يتزامن نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية مع نقل حق الملكية القانوني أو تسليم الحيازة إلى المشتري. وهذا هو الحال في أغلب مبيعات التجزئة. وفي حالات أخرى، يحدث نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية في وقت يختلف عن وقت نقل حق الملكية القانوني أو تسليم الحيازة.

١٢.٢٣ لا تثبت المنشأة إيراداً إذا احتفظت بمخاطر ومنافع مهمة مرتبطة بالملكية. ومن أمثلة الحالات التي قد تحتفظ فيها المنشأة بمخاطر ومنافع مهمة مرتبطة بالملكية ما يلي:

(أ) عندما تكون المنشأة مسؤولة عن الأداء غير المرضي وغير المغطى بالضمانات العادية.

(ب) عندما يعتمد تحصيل الإيراد الناتج من عملية بيع معينة على بيع المشتري للسلع.

(ج) عندما يتم شحن السلع بشرط التركيب ويكون التركيب جزءاً مهما من العقد ولم تقم المنشأة بعد باستكمال التركيب.

(د) عندما يكون للمشتري الحق في إلغاء الشراء لسبب محدد في عقد البيع، أو وفقاً لقراره الفردي دون إبداء أي أسباب، وتكون المنشأة غير متأكدة من احتمالات رد السلع إليها.

١٣.٢٣ إذا احتفظت المنشأة فقط بخطر غير مهم مرتبط بالملكية، فإن المعاملة تُعد معاملة بيع وتثبت المنشأة الإيراد. فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة البائعة بإثبات الإيراد عندما تحتفظ بحق الملكية القانوني الخاص بالسلع فقط لحماية تحصيل المبلغ

المستحق. وبالمثل، تثبت المنشأة الإيراد عندما تعرض رد المبلغ إذا وجد العميل السلع معيبة أو لم يكن راضياً لأسباب أخرى، وكانت المنشأة قادرة على تقدير المرتجعات بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالات، تثب المنشأة مخصصاً للمرتجعات وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات".

## تقديم الخدمات

١٤.٢٣ عندما يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه لناتج معاملة تنطوي على تقديم خدمات، يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد المرتبط بالمعاملة بالرجوع إلى المرحلة التي وصل إليها إنجاز المعاملة في نهاية فترة التقرير (يُشار إلى ذلك أحياناً بلفظ طريقة نسبة الإنجاز). ويمكن تقدير ناتج معاملة معينة بطريقة يمكن الاعتماد عليها عندما يتم استيفاء كل الشروط الآتية:

(أ) يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(ب) من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.

(ج) يمكن قياس المرحلة التي وصل إليها إنجاز المعاملة في نهاية فترة التقرير بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

(د) يمكن قياس التكاليف المتكبدة في المعاملة والتكاليف اللازمة لإنجاز المعاملة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

وتقدم الفقرات ٢٣,٢١ – ٢٣,٢٧ إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.

١٥.٢٣ عندما يتم تأدية الخدمات بتنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة زمنية محددة، تقوم المنشأة بإثبات الإيراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة المحددة ما لم يتوفر دليل على وجود طريقة أخرى تعبر بصورة أفضل عن مرحلة الإنجاز. وعندما يكون هناك عمل محدد أهم بكثير من أي عمل آخر، فإن المنشأة تؤجل إثبات الإيراد إلى أن يتم تنفيذ العمل الأهم.

١٦.٢٣ عندما لا يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه لناتج المعاملة التي تنطوي على تقديم الخدمات، يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد فقط بقدر المصروفات المثبتة التي يمكن استردادها.

## عقود الإنشاء

١٧.٢٣ عندما يمكن تقدير ناتج عقد إنشاء بطريقة يمكن الاعتماد عليها، يجب على المنشأة أن تثبت الإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء على أنها إيرادات ومصروفات على الترتيب بالرجوع إلى المرحلة التي وصل إليها إنجاز الأنشطة محل العقد في نهاية فترة التقرير (يُشار إليها غالباً بلفظ طريقة نسبة الإنجاز). ويتطلب التقدير الذي يمكن الاعتماد عليه لناتج العقد وجود تقديرات يمكن الاعتماد عليها لمرحلة الإنجاز والتكاليف المستقبلية وإمكانية تحصيل المبالغ المفوترة. وتقدم الفقرات ٢٣,٢١ – ٢٣,٢٧ إرشادات لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز.

١٨.٢٣ يتم تطبيق متطلبات هذا القسم عادةً بشكل منفصل على كل عقد إنشاء على حدة. ومع ذلك، يتطلب الأمر في بعض الحالات تطبيق هذا القسم على المكونات التي يمكن تحديدها بشكل منفصل للعقد الواحد أو لمجموعة من العقود معاً لإظهار أثر جوهر العقد أو مجموعة العقود.

١٩.٢٣ عندما يغطي العقد عدداً من الأصول، يجب أن تتم معالجة إنشاء كل أصل على أنها عقد إنشاء منفصل وذلك عندما:

(أ) تكون هناك عروض منفصلة قد قُدِّمت لكل أصل على حدة؛

(ب) يكون قد تم التفاوض على كل أصل على حدة ويكون المقاول والعميل قادرَين على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المرتبط بكل أصل؛

(ج) يكون من الممكن تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل.

٢٠.٢٣ يجب أن تُعامل مجموعة العقود، سواءً كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء، على أنها عقد إنشاء واحد عندما:

(أ) يكون قد تم التفاوض على مجموعة العقود على أنها حزمة واحدة؛

(ب) تكون العقود مترابطة ومتداخلة لدرجة أنها تُعد في حقيقتها جزءاً من مشروع واحد بهامش ربح شامل؛

(ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة بالتزامن مع بعضها أو في تسلسل مستمر واحداً تلو الآخر.

## طريقة نسبة الإنجاز

٢١.٢٣ تُستخدم هذه الطريقة لإثبات الإيراد الناتج من تقديم الخدمات (انظر الفقرات ١٤,٢٣ – ١٦,٢٣) ومن عقود الإنشاء (انظر الفقرات ١٧,٢٣ – ٢٠,٢٣). ويجب على المنشأة إعادة النظر في تقديرات الإيرادات والتكاليف، وتعديلها عند اللزوم، مع التقدم في تنفيذ المعاملة الخدمية أو عقد الإنشاء.

٢٢.٢٣ يجب على المنشأة أن تقوم بتحديد المرحلة التي وصل إليها إنجاز المعاملة أو العقد باستخدام أفضل طريقة يمكن من خلالها قياس ما تم تنفيذه من أعمال بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وتشمل الطرق التي يمكن استخدامها:

(أ) نسبة التكلفة المتكبدة على العمل المنفذ حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة. ولا تتضمن التكاليف المتكبدة على العمل المنفذ حتى تاريخه التكاليف المرتبطة بالنشاط المستقبلي، مثل المواد أو المبالغ المدفوعة مقدماً.

(ب) حصر الأعمال المنفذة.

(ج) إنجاز جزء مادي من المعاملة الخدمية أو أعمال العقد.

ولا تعكس عادةً المدفوعات الدورية والدفعات المقدمة المحصلة من العملاء مستوى العمل المنفذ.

٢٣.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف المرتبطة بالنشاط المستقبلي والمتكبدة على المعاملة أو العقد، مثل تكاليف المواد أو المبالغ المدفوعة مقدماً، على أنها أصل إذا كان من المرجح استرداد هذه التكاليف.

٢٤.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت فوراً أي تكاليف من غير المرجح استردادها على أنها مصروف.

٢٥.٢٣ عندما لا يمكن تقدير ناتج أحد العقود بطريقة يمكن الاعتماد عليها، يجب على المنشأة:

(أ) إثبات الإيراد فقط في حدود تكاليف العقد التي تم تكبدها والتي من المرجح أن يتم استردادها،

(ب) إثبات تكاليف العقد على أنها مصروف في الفترة التي تم تكبدها فيها.

٢٦.٢٣ إذا كان من المرجح أن يتجاوز إجمالي تكاليف أحد العقود إجمالي إيراداته، فيجب إثبات الخسارة المتوقعة فوراً على أنها

مصروف، وفي مقابل ذلك يتم إثبات مخصص خاص بعقد غير مجدٍ (انظر القسم ٢١).

٢٧.٢٣ إذا لم يعد من المرجح تحصيل مبلغ تم إثباته بالفعل على أنه إيراد لأحد العقود، فيجب على المنشأة أن تثبت المبلغ غير القابل للتحصيل على أنه مصروف وليس تعديلاً لمبلغ إيراد العقد.

## الفوائد وعوائد حقوق الملكية الفكرية وتوزيعات الأرباح

٢٨.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد الناتج عن استخدام الغير لأصولها مما ينتج عنه فوائد وعوائد لحقوق الملكية الفكرية وتوزيعات أرباح وفقاً للأسس الواردة في الفقرة ٢٩,٢٣، وذلك عندما:

(أ) يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة،

(ب) يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٢٩.٢٣ يجب على المنشأة أن تثبت الإيراد وفقاً للأسس الآتية:

(أ) يجب إثبات الفائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية الموضحة في الفقرات ١٥,١١ - ٢٠,١١.

(ب) يجب إثبات عوائد حقوق الملكية الفكرية على أساس الاستحقاق وفقاً لجوهر الاتفاق ذي الصلة.

(ج) يجب إثبات توزيعات الأرباح عند نشأة الحق للمساهم في استلام المدفوعات.

## الإفصاحات

### الإفصاحات العامة عن الإيراد

٣٠.٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) السياسات المحاسبية المتبعة في إثبات الإيراد، بما في ذلك الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة الإنجاز للمعاملات التي تنطوي على تقديم خدمات

(ب) مبلغ كل صنف من أصناف الإيراد الذي تم إثباته خلال الفترة، مع العرض المنفصل للإيراد الناتج مما يلي على الأقل:

(١) بيع السلع.

(٢) تقديم الخدمات.

(٣) الفوائد.

(٤) عوائد حقوق الملكية الفكرية.

(٥) توزيعات الأرباح.

(٦) العمولات.

(٧) المنح الحكومية.

(٨) أي أنواع أخرى مهمة من أنواع الإيراد.

**الإفصاحات الخاصة بالإيراد الناتج من عقود الإنشاء**

٣١.٢٣ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) مبلغ إيراد العقد الذي تم إثباته على أنه إيراد خلال الفترة.

(ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد الذي تم إثباته خلال الفترة.

(ج) الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة الإنجاز للعقود التي قيد التنفيذ.

٣٢.٢٣ يجب أن تعرض المنشأة ما يلي:

(أ) المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء مقابل أعمال العقود على أنه أصل.

(ب) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقود على أنه التزام.

## ملحق القسم ٢٣

## أمثلة على إثبات الإيراد طبقاً للمبادئ الواردة في القسم ٢٣

هذا الملحق مرفق بالقسم ٢٣ ولكنه ليس جزءاً منه. وهو يقدم إرشادات لتطبيق متطلبات القسم ٢٣ عند إثبات الإيراد.

٢٣أ.١ تركز الأمثلة التالية على جوانب معينة للمعاملات ولا تتناول كافة العوامل ذات الصلة التي قد تؤثر على إثبات الإيراد. وبوجه عام تفترض هذه الأمثلة أنه يمكن قياس مبلغ الإيراد بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وأنه من المرجح أن تدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة، وكذلك يمكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

## بيع السلع

٢٣أ.٢ قد تكون الأنظمة المطبقة في مختلف الدول سبباً في اختلاف الأوقات التي يتم فيها استيفاء ضوابط الإثبات الواردة في القسم ٢٣. وعلى وجه التحديد، قد يحدد النظام وقت إثبات الإيراد بالنقطة الزمنية التي تقوم عندها المنشأة بنقل المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بالملكية. وبناءً على ذلك، يجب قراءة الأمثلة الواردة في هذا الملحق في ضوء الأنظمة المتعلقة ببيع السلع في الدولة التي حدثت فيها المعاملة.

**مثال ١ البيع بنظام "تقديم الفواتير وإرجاء الشحن"، حيث يتم تأجيل التسليم بناءً على طلب المشتري ولكنه يحوز حق الملكية ويوافق على دفع الفواتير المقدمة**

٢٣أ.٣ يثبت البائع الإيراد عندما يحوز المشتري حق الملكية بشرط:

(أ) أن يكون من المرجح حدوث التسليم؛

(ب) أن تكون السلعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري وقت إثبات البيع؛

(ج) أن يقر المشتري على وجه التحديد بصحة تعليمات تأجيل التسليم؛

(د) أن تكون شروط الدفع العادية مطبقة.

ولا يتم إثبات الإيراد بمجرد توفر النية لاقتناء السلع أو تصنيعها عند حلول وقت التسليم.

**مثال ٢ شحن السلع مع خضوعها لشروط: التركيب والفحص**

٢٣أ.٤ يقوم البائع بإثبات الإيراد عادة عندما يقبل المشتري التسليم ويتم الانتهاء من التركيب والفحص. ومع ذلك، يمكن إثبات الإيراد فور موافقة المشتري على التسليم وذلك عندما:

(أ) تكون عملية التركيب بسيطة بطبيعتها، ومثال ذلك تركيب جهاز استقبال تلفزيوني (ريسيفر) تم فحصه في المصنع المنتج له ولا يحتاج إلا إلى إخراجه من العلبة وتوصيله بالطاقة الكهربائية والهوائي، أو

(ب) يكون الغرض الوحيد من الفحص هو التحديد النهائي للأسعار التعاقدية، مثل توريد خام الحديد أو السكر أو فول الصويا.

**مثال ٣ شحن السلع مع خضوعها لشروط: اشتراط الموافقة عندما يكون المشتري قد تفاوض على حق محدود في رد السلع**

أ٢٣ .٥ إذا كانت هناك حالة عدم تأكد بشأن احتمال رد السلع المباعة، فإنه يتم إثبات الإيراد عندما يقبل المشتري رسمياً الشحنة أو بعد تسليم السلع وانتهاء الفترة التي يحق له فيها الرفض.

**مثال ٤ شحن السلع مع خضوعها لشروط: مبيعات الأمانة حيث يتعهد المستلم (المشتري) ببيع السلع لحساب المرسل (البائع)**

أ٢٣ .٦ يقوم المرسل بإثبات الإيراد عندما يقوم المستلم ببيع السلع إلى طرف ثالث.

**مثال ٥ شحن السلع مع خضوعها لشروط: مبيعات الدفع عند التسليم**

أ٢٣ .٧ يقوم البائع بإثبات الإيراد عند القيام بالتسليم واستلام البائع أو وكيله للنقد.

**مثال ٦ مبيعات التقسيط المسبق، حيث لا يتم تسليم السلعة المباعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر دفعة من سلسلة أقساط**

أ٢٣ .٨ يثبت البائع الإيراد الناتج من هذه المبيعات عند تسليم السلع. ولكن إذا كانت التجربة السابقة تشير إلى اكتمال معظم هذه الصفقات، فيمكن إثبات الإيراد عندما يتم استلام دفعة مهمة بشرط أن تكون البضاعة متاحة لدى البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري.

**مثال ٧ أوامر الشراء عندما يتم دفع العوض (بالكامل أو جزء منه) قبل التسليم وتكون السلع غير موجودة حالياً بالمخازن، مثلا لكونها لم تصنع بعد أو لأنها سوف ترسل مباشرة إلى المشتري من طرف ثالث**

أ٢٣ .٩ يثبت البائع الإيراد عندما يتم تسليم السلع للمشتري.

**مثال ٨ اتفاقيات البيع وإعادة الشراء (بخلاف معاملات المبادلة) حيث يتزامن مع البيع موافقة البائع على إعادة شراء نفس السلع في تاريخ لاحق، أو يكون للبائع خيار استدعاء للمطالبة بإعادة الشراء، أو يكون للمشتري خيار بيع لمطالبة البائع بإعادة شراء السلع.**

أ٢٣ .١٠ فيما يخص اتفاقيات البيع ثم إعادة شراء الأصول بخلاف الأصول المالية، يجب أن يقوم البائع بتحليل ودراسة بنود الاتفاق للتأكد مما إذا كانت المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية قد تم نقلها جوهرياً إلى المشتري. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يقوم بإثبات الإيراد. أمّا إذا تبين أن البائع لا يزال يحتفظ بالمخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية، ففي هذه الحالة، وبرغم انتقال حق الملكية القانوني إلى المشتري، فإن المعاملة تعد بمثابة اتفاقية تمويل ولا ينتج عنها إيراد. أمّا فيما يخص اتفاقات بيع وإعادة شراء الأصول المالية، فيتم تطبيق شروط إلغاء الإثبات الواردة في القسم ١١.

**مثال ٩ البيع لأطراف وسيطة مثل الموزعين أو الوكلاء أو غيرهم لغرض إعادة البيع**

أ٢٣ .١١ يثبت البائع بصفة عامة الإيراد الناتج عن هذه المبيعات عندما يتم نقل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية. أما إذا كان المشتري يعمل في حقيقة الأمر كوكيل للبائع، فعندئذ يتم معالجة البيع على أنه بيع أمانة.

**مثال ١٠ الاشتراكات في المطبوعات وما شابهها**

أ٢٣.١٢ إذا تساوت قيمة البنود موضوع الاشتراك في كل فترة، فإن البائع يثبت الإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة التي يغطيها الاشتراك. أمّا إذا اختلفت قيمة البنود من فترة إلى أخرى، فإن البائع يثبت الإيراد على أساس القيمة البيعية للبنود المرسلة بالنسبة إلى إجمالي القيمة البيعية المقدرة لكل البنود التي يغطيها الاشتراك.

**مثال ١١ البيع بالتقسيط حيث يكون العوض مستحق التحصيل على أقساط**

أ٢٣.١٣ يثبت البائع الإيراد المتعلق بسعر البيع، بدون الفوائد، في تاريخ البيع. ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للعوض والتي يتم تحديدها بخصم الأقساط مستحقة التحصيل باستخدام معدل الفائدة الضمني. ويتم إثبات عنصر الفائدة على أنه إيراد باستخدام طريقة الفائدة الفعلية.

**مثال ١٢ اتفاقات إنشاء العقارات**

أ٢٣.١٤ يجب على المنشأة التي تعمل في مجال إنشاء العقارات، سواء بشكل مباشر أو من خلال مقاولين من الباطن، والتي تدخل في اتفاق مع واحد أو أكثر من المشترين قبل انتهاء الإنشاء، أن تحاسب عن هذا الاتفاق على أنه بيع خدمات وذلك باستخدام طريقة نسبة الإنجاز، فقط إذا:

(أ) كان لدى المشتري القدرة على تحديد العناصر الهيكلية الأساسية في تصميم العقار قبل بداية عملية الإنشاء و/ أو تحديد التغييرات الهيكلية الأساسية فور البدء في عملية الإنشاء (سواء مارس هذه القدرة أم لا)، أو

(ب) قام المشتري بشراء وتوريد مواد البناء وقامت المنشأة فقط بتقديم خدمات الإنشاء.

أ٢٣.١٥ إذا كان المطلوب من المنشأة تقديم خدمات الإنشاء بالإضافة إلى مواد البناء وذلك لتنفيذ التزاماتها التعاقدية بتسليم العقار للمشتري، فيجب أن تتم المحاسبة عن هذا الاتفاق على أنه بيع سلع. وفي هذه الحالة، لا يحصل المشتري على السيطرة أو المخاطر والمنافع المهمة المرتبطة بملكية هذا العقار خلال مراحل إنشائه. وبدلاً من ذلك، فإن نقل هذه المخاطر والمنافع لا يتم إلا عند تسليم العقار مكتملا إلى المشتري.

**مثال ١٣ البيع مع منح العملاء مكافآت الولاء**

أ٢٣.١٦ باعت المنشأة المنتج أ بمبلغ ١٠٠ وحدة عملة. ويحصل مشترو المنتج أ على نقاط مكافآت تمكنهم من شراء المنتج ب بسعر ١٠ وحدات عملة. ويبلغ سعر البيع العادي للمنتج ب ١٨ وحدة عملة. وقد قدرت المنشأة أن ٤٠٪ من مشتري المنتج أ سوف يستخدمون مكافآتهم لشراء المنتج ب بسعر ١٠ وحدات عملة. ويبلغ سعر البيع العادي للمنتج أ، بعد الأخذ في الحسبان الحسومات التي تعطى عادة ولكنها غير موجودة في هذا العرض، ٩٥ وحدة عملة.

أ٢٣.١٧ القيمة العادلة لنقاط المكافآت ٤٠٪ × (١٨ وحدة عملة - ١٠ وحدة عملة) = ٣,٢ وحدة عملة. وتقوم المنشأة بتخصيص الإيراد الإجمالي البالغ ١٠٠ وحدة عملة بين المنتج أ نفسه ونقاط المكافآت في ضوء القيم العادلة النسبية لها وهي ٩٥ وحدة عملة و٣,٢ وحدة عملة على الترتيب. وبناءً عليه فإن:

(أ) الإيراد الذي يخص المنتج أ = ١٠٠ وحدة عملة × [٩٥ وحدة عملة /(٩٥ وحدة عملة + ٣,٢ وحدة عملة)] = ٩٦,٧٤ وحدة عملة

(ب) الإيراد الذي يخص المنتج ب = ١٠٠ وحدة عملة × [٣,٢ وحدة عملة / (٩٥ وحدة عملة + ٣,٢ وحدة عملة)] = ٣,٢٦ وحدة عملة

## تقديم الخدمات

**مثال ١٤ أتعاب التركيب**

أ٢٣.١٨ يثبت البائع أتعاب التركيب على أنها إيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز عملية التركيب، إلا إذا كان التركيب خدمة ثانوية مترتبة على بيع أحد المنتجات، فعندئذٍ يتم إثبات أتعاب التركيب عند بيع السلع.

**مثال ١٥ أتعاب الخدمات التي تتضمنها أسعار المنتجات**

أ٢٣.١٩ عندما يتضمن سعر بيع منتج معين مبلغاً قابلاً للتحديد كمقابل لخدمات لاحقة (مثل خدمة الدعم الفني وتحسين برامج الحاسب الآلي بعد البيع)، فإن البائع يؤجل ذلك المبلغ ويثبته على أنه إيراد على مدار الفترة التي سيتم خلالها تنفيذ هذه الخدمات. ويكون المبلغ المؤجل هو ذلك المبلغ الذي سيغطي التكاليف المتوقعة لتأدية الخدمات موضوع الاتفاق، بالإضافة إلى ربح معقول عن تلك الخدمات.

**مثال ١٦ عمولات الدعاية**

أ٢٣.٢٠ يتم إثبات عمولات وسائل الإعلام عند ظهور الدعايات المطلوبة للجمهور. ويتم إثبات عمولة الإنتاج بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المشروع.

**مثال ١٧ عمولات وكالات التأمين**

أ٢٣.٢١ يثبت الوكيل عمولات وكالات التأمين المحصلة أو مستحقة التحصيل والتي لا تتطلب من الوكيل تأدية خدمات لاحقة على أنها إيراد في تاريخ البداية الفعلية لوثيقة التأمين أو في تاريخ تجديدها. ولكن إذا كان من المرجح أن تتم مطالبة الوكيل بتأدية خدمات لاحقة خلال فترة سريان الوثيقة، ففي هذه الحالة يقوم الوكيل بتأجيل قيمة هذه العمولة، أو جزء منها، ويقوم بإثباتها على أنها إيراد على مدار فترة سريان الوثيقة.

**مثال ١٨ رسوم الدخول**

أ٢٣.٢٢ يثبت البائع الإيراد الناتج عن العروض الفنية أو الحفلات أو الأحداث الخاصة الأخرى عند حدوثها. وعندما يتم بيع اشتراكات لعدد من الأحداث، يقوم البائع بتخصيص رسوم هذه الاشتراكات لكل حدث بطريقة تعكس مدى تأدية الخدمات في كل حدث من هذه الأحداث.

**مثال ١٩ رسوم التعليم**

أ٢٣.٢٣ يثبت البائع الإيراد على مدار فترة الدراسة.

**مثال ٢٠ رسوم الالتحاق والدخول والعضوية**

أ٢٣.٢٤ يعتمد إثبات الإيراد على طبيعة الخدمات المؤداه. فإذا كانت الرسوم تسمح بالعضوية فقط، ويتم سداد قيمة جميع الخدمات أو المنتجات الأخرى كل على حدة، أو إذا كانت هناك رسوم اشتراك سنوية مستقلة، فإن الرسوم يتم إثباتها

على أنها إيراد عندما لا يكون هناك عدم تأكد كبير في إمكانية تحصيل هذه الرسوم. وإذا كانت الرسوم تمنح المشترك الحق في الحصول على خدمات أو مطبوعات خلال فترة الاشتراك أو الحق في شراء سلع أو خدمات بأسعار أقل من تلك التي يتم البيع بها لغير المشتركين، ففي هذه الحالة يتم إثبات الرسوم على أساس يعكس توقيت وطبيعة وقيمة المنافع المقدمة.

## رسوم الامتياز

أ٢٣ .٢٥ قد تغطي رسوم الامتياز توريد خدمات ومعدات وأصول ملموسة أخرى، أولية ولاحقة، إلى جانب حقوق المعرفة. وعليه، يتم إثبات رسوم الامتياز على أنها إيراد على أساس يعكس الغرض الذي تم من أجله فرض هذه الرسوم. وتُعد الطرق الآتية مناسبة لإثبات رسوم الامتياز.

**مثال ٢١ رسوم الامتياز: توريد المعدات والأصول الملموسة الأخرى**

أ٢٣ .٢٦ يثبت مانح الامتياز القيمة العادلة للأصول المباعة على أنها إيراد عندما يتم تسليم الأصول أو نقل حق الملكية.

**مثال ٢٢ رسوم الامتياز: توريد الخدمات الأولية واللاحقة**

أ٢٣ .٢٧ يثبت مانح الامتياز الرسوم الخاصة بتقديم الخدمات المستمرة، سواءً كانت جزءاً من الرسوم الأولية أو كانت رسوماً مستقلة، على أنها إيراد وذلك عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها. وإذا كانت الرسوم المستقلة لا تغطى تكلفة الخدمات المستمرة إضافة إلى تحقيق ربح معقول، فإنه يتم تأجيل جزء من الرسوم الأولية، يكفي لتغطية تكاليف الخدمات المستمرة وتحقيق ربح معقول من تلك الخدمات، ويتم إثباته على أنه إيراد عندما يتم تأدية الخدمات.

أ٢٣ .٢٨ قد تنص اتفاقية الامتياز على قيام مانح الامتياز بتوريد معدات أو مخزون أو أصول ملموسة أخرى بأسعار أقل من تلك التي يتحملها الآخرون أو بأسعار لا تكفي لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات. وفي هذه الحالات، يتم تأجيل جزء من الرسوم الأولية، يكفي لتغطية التكاليف المقدرة التي تزيد عن ذلك السعر ويكفي كذلك لتحقيق ربح معقول عن تلك المبيعات، ويتم إثباته على مدار الفترة التي غالباً ما تُباع خلالها السلع إلى الحاصل على الامتياز. ويتم إثبات الرصيد المتبقي من الرسوم الأولية على أنه إيراد عندما يتم تأدية كل الخدمات الأولية وكذلك الالتزامات الأخرى المطلوبة من مانح الامتياز بشكل جوهري (مثل المساعدة في اختيار المواقع وتدريب العاملين والتمويل والإعلان).

أ٢٣ .٢٩ قد تعتمد الخدمات الأولية والالتزامات الأخرى في اتفاقية الامتياز لمنطقة جغرافية معينة على عدد منافذ البيع الفردية التي تم إنشاؤها في هذه المنطقة. وفي هذه الحالة، يتم إثبات الرسوم المتعلقة بالخدمات الأولية على أنها إيراد بالتناسب مع عدد منافذ البيع التي تكون الخدمات الأولية المتعلقة بها مستكملة بدرجة جوهرية.

أ٢٣ .٣٠ إذا كانت الرسوم الأولية مستحقة التحصيل خلال فترة طويلة وكان هناك عدم تأكد كبير في إمكانية تحصيل هذه الرسوم بالكامل، فإن هذه الرسوم يتم إثباتها عندما يتم تحصيل الأقساط النقدية منها.

**مثال ٢٣ رسوم الامتياز: رسوم الامتياز المستمرة**

أ٢٣ .٣١ يتم إثبات الرسوم المفروضة مقابل استخدام حقوق مستمرة ممنوحة بموجب الاتفاقية، أو المفروضة مقابل خدمات أخرى يتم تقديمها خلال فترة الاتفاقية، على أنها إيراد وذلك عندما يتم تأدية الخدمات أو استخدام الحقوق.

**مثال ٢٤ رسوم الامتياز: معاملات الوكالة**

أ٢٣. ٣٢ قد تتم معاملات بين مانح الامتياز والحاصل على الامتياز تنطوي في جوهرها على عمل مانح الامتياز بصفته وكيلاً للحاصل على الامتياز. فعلى سبيل المثال، قد يقوم مانح الامتياز بطلب توريدات والترتيب لتسليمها للحاصل على الامتياز دون تحقيق أرباح. ومثل هذه المعاملات لا ينتج عنها إيراد.

**مثال ٢٥ الرسوم الخاصة بتطوير برامج الحاسب الآلي المصممة لغرض خاص**

أ٢٣. ٣٣ يقوم مطور البرامج بإثبات الرسوم المتعلقة بتطوير برامج الحاسب الآلي المصممة لغرض خاص على أنها إيراد بالرجوع إلى المرحلة التي وصل إليها إنجاز عملية التطوير بما في ذلك إنجاز خدمات الدعم المقدمة بعد التسليم.

## الفوائد وعوائد حقوق الملكية الفكرية وتوزيعات الأرباح

**مثال ٢٦ رسوم التراخيص وعوائد حقوق الملكية الفكرية**

أ٢٣. ٣٤ يثبت مانح الترخيص الرسوم وعوائد حقوق الملكية الفكرية المدفوعة مقابل استخدام الغير لأصول المنشأة (مثل العلامات التجارية، وبراءات الاختراع، وبرامج الحاسب الآلي، وحقوق التأليف الموسيقية، والنسخ الأصلية للتسجيلات، والأفلام السينمائية) وفقاً لجوهر الاتفاقيات الخاصة بها. ومن الناحية العملية، فإنه يمكن إثباتها بطريقة القسط الثابت على مدار فترة الاتفاقية، على سبيل المثال، عندما يحق للحاصل على الترخيص استخدام تقنية معينة لفترة زمنية محددة.

أ٢٣. ٣٥ فيما يخص عمليات التنازل عن الحقوق مقابل رسوم ثابتة أو مقابل ضمانات لا تسترد بموجب عقود غير قابلة للإلغاء تسمح للمرخص له باستخدام تلك الحقوق بحرية دون أن يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى واجبة التنفيذ، فإن هذه العمليات تُعد في جوهرها عمليات بيع. ومن أمثلة ذلك اتفاقية الترخيص لاستخدام برامج الحاسب الآلي بحيث لا يكون على مانح الترخيص التزامات أخرى بعد التسليم. ومن بين الأمثلة الأخرى، منح الحقوق لعرض الأفلام السينمائية في الأسواق بحيث لا يكون لمانح الترخيص أية سيطرة على الموزع ولا يتوقع الحصول على أي إيرادات أخرى من حصيلة مَنفذ التذاكر. وفي مثل هذه الحالات، يتم إثبات الإيراد في وقت البيع.

أ٢٣. ٣٦ في بعض الحالات، يتوقف تحصيل رسوم الترخيص أو عوائد حقوق الملكية الفكرية على وقوع أحداث مستقبلية. وفي مثل هذه الحالات، يتم إثبات الإيراد فقط عندما يكون من المرجح أن يتم تحصيل الرسوم أو عوائد حقوق الملكية الفكرية، وهو ما يتم عادةً عند وقوع الحدث.

# القسم رقم ٢٤

# "المنح الحكومية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٤ "المنح الحكومية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٤

## المنح الحكومية

### نطاق هذا القسم

١٫٢٤ يتناول هذا القسم المحاسبة عن جميع المنح الحكومية. والمنحة الحكومية هي مساعدة تقدمها الحكومة في صورة نقل موارد إلى منشأة معينة مقابل امتثالها في الماضي أو في المستقبل لشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة.

٢٫٢٤ يُستبعَد من المنح الحكومية تلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها بصورة معقولة، والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة.

٣٫٢٤ لا يغطي هذا القسم المساعدات الحكومية المقدمة إلى منشأة معينة في صورة منافع يمكن الاستفادة منها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة لأغراض الضريبة، أو يتم تحديدها أو قصرها على أساس التزام ضريبة الدخل. ومن أمثلة هذه المنافع الإعفاءات المؤقتة من ضريبة الدخل وتخفيضات الضريبة المستحقة لتشجيع الاستثمارات ومسموحات الإهلاك المعجل، وتخفيض معدلات ضريبة الدخل. ويتناول القسم ٢٩ "ضريبة الدخل" المحاسبة عن الضرائب المبنية على الدخل.

### الإثبات والقياس

٤٫٢٤ يجب على المنشأة أن تثبت المنح الحكومية كما يلي:

(أ) يتم إثبات المنح التي لا تفرض على مستلمها شروطاً معينة تتعلق بالأداء المستقبلي ضمن الدخل عندما تصبح متحصلات المنحة مستحقة.

(ب) يتم إثبات المنح التي تفرض على مستلمها شروطاً معينة تتعلق بالأداء المستقبلي ضمن الدخل، ولا يتم ذلك إلا عندما يتم استيفاء شروط الأداء.

(ج) يتم إثبات المنح التي يتم الحصول عليها قبل استيفاء ضوابط إثبات الإيراد على أنها التزام.

٥٫٢٤ يجب على المنشأة أن تقيس المنح بالقيمة العادلة للأصول المستلمة أو المستحقة.

### الإفصاحات

٦٫٢٤ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي:

(أ) طبيعة ومبالغ المنح الحكومية التي تم إثباتها في القوائم المالية.

(ب) الشروط التي لم يتم استيفاؤها وأي احتمالات أخرى مرتبطة بالمنح الحكومية ولم يتم إثباتها ضمن الدخل.

(ج) إشارة إلى صور المساعدات الحكومية الأخرى التي استفادت منها المنشأة بشكل مباشر.

٧٫٢٤ لأغراض الإفصاح المطلوب في الفقرة ٦٫٢٤(ج)، فإن المساعدات الحكومية هي تصرف حكومي يهدف إلى تقديم منفعة اقتصادية لمنشأة معينة أو مجموعة معينة من المنشآت المؤهلة للحصول على المساعدة بموجب ضوابط محددة. ومن أمثلة ذلك الاستشارات التقنية أو التسويقية المجانية، وتقديم الضمانات والقروض بدون فائدة أو بمعدلات فائدة منخفضة.

# القسم رقم ٢٥

# "تكاليف الاقتراض"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٥ "تكاليف الاقتراض" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٥

## تكاليف الاقتراض

### نطاق هذا القسم

١.٢٥ يحدد هذا القسم المحاسبة عن **تكاليف الاقتراض**. وتكاليف الاقتراض هي الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال. وتتضمن تكاليف الاقتراض:

(أ) مصروف الفائدة المحسوب باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي كما هي مُوضحة في القسم ١١"الأدوات المالية الأساسية".

(ب) أعباء التمويل المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المُثبتة وفقاً للقسم ٢٠ "عقود الإيجار".

(ج) فروق صرف العملة الناشئة عن اقتراض عملة أجنبية بذلك القدر منها الذي يُعد تعديلاً لتكاليف الفائدة.

### الإثبات

٢.٢٥ يجب على المنشأة أن تثبت جميع تكاليف الاقتراض على أنها مصروف ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي يتم فيها تحملها.

### الإفصاحات

٣.٢٥ تتطلب الفقرة ٥.٥(ب) الإفصاح عن تكاليف التمويل. وتتطلب الفقرة ٤٨.١١(ب) الإفصاح عن إجمالي مصروف الفائدة (باستخدام **طريقة معدل الفائدة الفعلي**) للالتزامات المالية التي لا تكون بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. لا يتطلب هذا القسم أي إفصاحات إضافية.

# القسم رقم ٢٦

# "الدفع على أساس الأسهم"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٦

## الدفع على أساس الأسهم

### نطاق هذا القسم

١.٢٦ يحدد هذا القسم المحاسبة عن جميع معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تشمل تلك التي يتم تسويتها بحقوق ملكية أو نقداً أو تلك التي توفر شروط الترتيب فيها للمنشأة خيار تسوية المعاملة نقداً (أو بأي أصول أخرى) أو بإصدار أدوات حقوق الملكية.

١.٢٦أ يمكن أن تُسوى معاملة الدفع على أساس الأسهم من خلال منشأة أخرى في المجموعة (أو من خلال مساهم في أية منشأة في المجموعة) نيابة عن المنشأة المستلمة للسلع أو الخدمات. وينطبق هذا القسم أيضاً على المنشأة التي:

(أ) تستلم سلعاً أو خدمات عندما يكون على منشأة أخرى في نفس المجموعة (أو على مساهم في أية منشأة في المجموعة) واجب بتسوية معاملة الدفع على أساس الأسهم، أو

(ب) عليها واجب بتسوية معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تستلم منشأة أخرى في نفس المجموعة السلع أو الخدمات.

وذلك ما لم يكن من الواضح أن المعاملة لغرض آخر بخلاف دفع مقابل السلع أو الخدمات المُقدمة إلى المنشأة التي استلمتها.

١.٢٦ب في ظل عدم وجود سلع أو خدمات يمكن تحديدها بدقة، فإن ثمة ظروف أخرى قد تشير إلى أن سلعاً أو خدمات تم (أو سيتم) استلامها، وفي هذه الحالة ينطبق هذا القسم (انظر الفقرة ٢٦,١٧).

٢.٢٦ تتضمن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوَّى نقداً حقوق ارتفاع قيمة السهم. فعلى سبيل المثال، قد تمنح المنشأة للموظفين حقوق ارتفاع قيمة السهم على أنها جزء من حزمة مكافآتهم، وبموجب ذلك يصبح الموظفون مستحقين لدفعة نقدية مستقبلية (وليس لأداة حقوق ملكية)، تستند إلى الزيادة في سعر سهم المنشأة عن مستوى محدد على مدى فترة زمنية محددة. أو قد تمنح المنشأة موظفيها حقاً في الحصول على دفعة نقدية مستقبلية من خلال منحهم حقاً في أسهم (بما في ذلك الأسهم التي ستُصدر عند ممارسة خيارات الأسهم) قابلة للاسترداد، إما بشكل إلزامي (مثلاً عند التوقف عن العمل) أو باختيار الموظف.

### الإثبات

٣.٢٦ يجب على المنشأة أن تثبت السلع أو الخدمات المُستلمة أو المُقتناة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما تحصل على السلع أو عندما تتلقى الخدمات. ويجب على المنشأة أن تثبت ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية إذا تم استلام السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى بحقوق الملكية، أو على أنها التزام إذا تم اقتناء السلع أو الخدمات في معاملة دفع على أساس أسهم تُسوى نقداً.

٤.٢٦ عندما لا تستوفي السلع أو الخدمات المُستلمة أو المقتناة في معاملة دفع على أساس الأسهم شروط الإثبات على أنها أصول، فيجب على المنشأة أن تثبتها على أنها مصروفات.

## الإثبات عندما تكون هناك شروط اكتساب

٥.٢٦ إذا كانت المدفوعات على أساس الأسهم الممنوحة للموظفين تُكتسب في الحال، فإن الموظف لا يكون مطالباً بأن يُكمل فترة خدمة محددة قبل أن يصبح له الحق غير المشروط في تلك المدفوعات على أساس الأسهم. وما لم يثبت عكس ذلك، يجب على المنشأة أن تفترض أنه قد تم استلام الخدمات التي يقدمها الموظف على أنها عوض للمدفوعات على أساس الأسهم. وفي هذه الحالة، يجب على المنشأة في تاريخ المنح أن تثبت الخدمات التي تم تلقيها بالكامل، مع إثبات ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

٦.٢٦ إذا كانت المدفوعات على أساس الأسهم لا تُكتسب إلا بعد أن يُكمل الموظف فترة خدمة محددة، فيجب على المنشأة أن تفترض أن الخدمات التي سيتم تقديمها من قبل الطرف المقابل عوضاً عن تلك المدفوعات على أساس الأسهم سيتم الحصول عليها في المستقبل، خلال فترة الاكتساب. ويجب على المنشأة أن تحاسب عن تلك الخدمات عندما يتم تقديمها من قبل الموظف خلال فترة الاكتساب، مع إثبات ما يقابل ذلك من زيادة في حقوق الملكية أو الالتزامات.

## قياس معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية

### مبدأ القياس

٧.٢٦ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُستلمة، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية، بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة، ما لم تكن تلك القيمة العادلة لا يمكن تقديرها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. وعندما لا تستطيع المنشأة أن تقدر القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليها أن تقيس قيمتها، والزيادة المقابلة لذلك في حقوق الملكية، بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. ولتطبيق هذا المتطلب على المعاملات مع الموظفين وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة، يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات التي تم الحصول عليها بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، لأنه من غير الممكن عادةً تقدير القيمة العادلة للخدمات التي تم الحصول عليها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

٨.٢٦ فيما يخص المعاملات مع الموظفين (وغيرهم ممن يقدمون خدمات مشابهة)، يجب أن تُقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في تاريخ المنح. وفيما يخص المعاملات مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين، فإن تاريخ القياس هو التاريخ الذي تحصل فيه المنشأة على السلع أو الذي يقدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

٩.٢٦ قد يكون منح أدوات حقوق الملكية مشروطاً باستيفاء الموظفين لشروط اكتساب محددة تتعلق بالخدمة أو بالأداء. ومن أمثلة شروط الاكتساب التي تتعلق بالخدمة توقف منح الأسهم أو خيارات الأسهم للموظف على شرط بقاء الموظف في خدمة المنشأة لمدة زمنية محددة. ومن أمثلة شروط الاكتساب التي تتعلق بالأداء توقف منح الأسهم أو خيارات الأسهم على شرط قضاء فترة محددة في الخدمة وتحقيق المنشأة لنمو محدد في الربح (شرط اكتساب غير مرتبط بالسوق) أو زيادة محددة في سعر سهم المنشأة (شرط اكتساب مرتبط بالسوق). وتتم المحاسبة عن شروط الاكتساب كما يلي:

(أ) يجب أن تؤخذ في الحسبان جميع شروط الاكتساب المتعلقة بخدمة الموظف أو المتعلقة بشرط أداء غير مرتبط بالسوق عند تقدير عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع اكتسابها. ولاحقاً، يجب على المنشأة أن تعيد النظر في ذلك

التقدير عندما تشير معلومات جديدة إلى أن عدد أدوات حقوق الملكية المتوقع اكتسابها يختلف عن التقديرات السابقة. وفي تاريخ الاكتساب، يجب على المنشأة أن تعدل التقدير ليساوي عدد أدوات حقوق الملكية المكتسبة في النهاية. ولا يجوز أن تؤخذ في الحسبان شروط الاكتساب المتعلقة بخدمة الموظف أو المتعلقة بشرط أداء غير مرتبط بالسوق عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ القياس.

(ب) يجب أن تؤخذ في الحسبان جميع شروط الاكتساب المرتبطة بالسوق والشروط غير المرتبطة بالاكتساب عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في تاريخ القياس، مع عدم إجراء أي تعديل لاحق للقيمة العادلة المقدرة، بغض النظر عن نتيجة الشرط المرتبط بالسوق أو الشرط غير المرتبط بالاكتساب، شريطة استيفاء جميع شروط الاكتساب الأخرى.

**الأسهم**

١٠.٢٦ يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة للأسهم (وما يتعلق بها من سلع أو خدمات مستلمة) باستخدام تسلسل القياس الآتي المؤلف من ثلاث مستويات:

(أ) عندما يتوفر سعر سوق قابل للرصد لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يتم استخدم ذلك السعر.

(ب) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد، يتم قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام بيانات السوق القابلة للرصد الخاصة بالمنشأة مثل:

(١) معاملة حديثة في أسهم المنشأة، أو

(٢) تقويم عادل مستقل وحديث للمنشأة أو لأصولها الرئيسية.

(ج) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد ويكون الحصول على قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بموجب البند (ب) غير ممكن عملياً، يتم قياس القيمة العادلة للأسهم بشكل غير مباشر باستخدام طريقة تقويم تستخدم بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن عملياً لتقدير ما سيكون عليه سعر تلك الأدوات في تاريخ المنح في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل. وينبغي على مدراء المنشأة أن يستخدموا الاجتهاد لتطبيق طريقة التقويم الأنسب لتحديد القيمة العادلة. ويجب أن تتسق أية طريقة تقويم يتم استخدامها مع منهجيات التقويم المتعارف عليها لتقويم أدوات حقوق الملكية.

**خيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم التي تُسوى بحقوق الملكية**

١١.٢٦ يجب على المنشأة أن تقيس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم التي تُسوى بحقوق الملكية (وما يتعلق بذلك من سلع أو خدمات مستلمة) باستخدام تسلسل القياس الآتي المؤلف من ثلاث مستويات:

(أ) عندما يتوفر سعر سوق قابل للرصد لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يتم استخدم ذلك السعر.

(ب) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد، يتم قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم باستخدام بيانات السوق القابلة للرصد الخاصة بالمنشأة مثل سعر السوق لمعاملة حديثة في خيارات الأسهم.

(ج) عندما لا يتوفر سعر سوق قابل للرصد ويكون الحصول على قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة بموجب البند (ب) غير ممكن عملياً، يتم قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم وحقوق ارتفاع قيمة السهم بشكل غير مباشر باستخدام نموذج لتسعير الخيارات. ويجب أن تُستخدم في مدخلات النموذج (مثل المتوسط المرجح لسعر السهم، وسعر الممارسة، والتقلب المتوقع، وعمر الخيار، وتوزيعات الأرباح المتوقعة، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر) بيانات السوق إلى أقصى حد ممكن. وتوفر الفقرة ١٠,٢٦ إرشادات حول تحديد القيمة العادلة للأسهم المُستخدمة في تحديد المتوسط المرجح لسعر السهم. ويجب على المنشأة أن تشتق تقديراً للتقلب المتوقع، يتسق مع منهجية التقويم المُستخدمة لتحديد القيمة العادلة للأسهم.

**تعديلات الشروط والأحكام التي مُنحت بمقتضاها أدوات حقوق الملكية**

١٢.٢٦ قد تعدل المنشأة الشروط والأحكام التي تُمنح بمقتضاها أدوات حقوق الملكية بطريقة مفيدة للموظف، على سبيل المثال، بتخفيض سعر الممارسة لأحد الخيارات أو بتقصير فترة الاكتساب أو بتعديل أحد شروط الأداء أو إلغائه. وقد تقوم المنشأة بدلاً من ذلك بتعديل الشروط والأحكام بطريقة قد لا تكون مفيدة للموظف، على سبيل المثال، بإطالة فترة الاكتساب أو إضافة أحد شروط الأداء. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان شروط الاكتساب المُعدلة عند المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم، على النحو الآتي:

(أ) إذا كان التعديل يزيد من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة (أو يزيد من عدد أدوات حقوق الملكية الممنوحة) المقيسة مباشرةً قبل التعديل وبعده، فيجب على المنشأة أن تُدرج القيمة العادلة الإضافية الممنوحة في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية الممنوحة. والقيمة العادلة الإضافية الممنوحة هي الفرق بين القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية المُعدلة والقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية الأصلية، المقدرة كلتاهما في تاريخ التعديل. وفي حالة حدوث التعديل خلال فترة الاكتساب، فإن القيمة العادلة الإضافية الممنوحة تُدرج في قياس المبلغ المُثبت للخدمات المُتلقاة على مدى الفترة من تاريخ التعديل حتى التاريخ الذي تُكتسب فيه أدوات حقوق الملكية المُعدلة، بالإضافة إلى المبلغ المُستند إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الأصلية في تاريخ المنح، الذي يتم إثباته على مدى المتبقي من فترة الاكتساب الأصلية.

(ب) إذا كان التعديل يخفض من إجمالي القيمة العادلة لترتيب الدفع على أساس الأسهم أو يبدو أنه غير مفيد للموظف بأية صورة أخرى، فيجب على المنشأة أن تستمر رغم ذلك في المحاسبة عن الخدمات المُتلقاة على أنها عوض لأدوات حقوق الملكية الممنوحة كما لو أن ذلك التعديل لم يحدث.

والمتطلبات الواردة في هذه الفقرة معبر عنها في سياق معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الموظفين. وتنطبق المتطلبات أيضاً على معاملات الدفع على أساس الأسهم مع الأطراف الأخرى بخلاف الموظفين إذا تم قياس هذه المعاملات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، ولكن الإشارة إلى تاريخ المنح ستكون إلى التاريخ الذي حصلت فيه المنشأة على السلع أو الذي قدم فيه الطرف المقابل الخدمة.

**الإلغاءات والتسويات**

١٣.٢٦ يجب على المنشأة أن تحاسب عن إلغاء أو تسوية مكافآت الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، على أنه

تعجيل للاكتساب، وبالتالي يجب عليها أن تثبت مباشرةً المبلغ الذي كان سيتم إثباته لولا ذلك للخدمات المُتلقاة على مدى المتبقي من فترة الاكتساب.

## معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً

١٤.٢٦ فيما يخص معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تقيس السلع أو الخدمات المُقتناة والالتزامات المتكبدة بالقيمة العادلة للالتزام. وحتى تتم تسوية الالتزام، يجب على المنشأة أن تعيد قياس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ تقرير وفي تاريخ التسوية، مع إثبات أي تغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

## معاملات الدفع على أساس الأسهم ذات البدائل النقدية

١٥.٢٦ تمنح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم إمّا للمنشأة أو للطرف المقابل خيار تسوية المعاملة نقداً (أو بأصول أخرى) أو عن طريق نقل أدوات حقوق ملكية. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً إلا إذا:

(أ) كانت لدى المنشأة ممارسة سابقة للتسوية بإصدار أدوات حقوق ملكية؛ أو

(ب) لم يكن للخيار أي جوهر اقتصادي نظراً لأن مبلغ التسوية النقدية لا يرتبط بالقيمة العادلة لأداة حقوق الملكية، ويُرجح أن يكون أقل منها في القيمة.

وفي الحالتين (أ) و(ب)، يجب على المنشأة أن تحاسب عن المعاملة على أنها معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية وفقاً للفقرات ٧,٢٦ – ١٣,٢٦.

## خطط المجموعة

١٦.٢٦ في حالة قيام المنشأة بمنح مكافأة دفع على أساس الأسهم للموظفين في منشأة واحدة أو أكثر من منشآت المجموعة، وقيام المجموعة بعرض قوائم مالية موحدة باستخدام إمّا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أو المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة، فإنه يُسمح لمنشآت المجموعة، كبديل للمعالجة الموضحة في الفقرات ٣,٢٦ - ١٥,٢٦، أن تقيس مصروف الدفع على أساس الأسهم على أساس تخصيص المصروف للمجموعة على نحو معقول.

## السلع أو الخدمات غير القابلة للتحديد

١٧.٢٦ إذا كان من الواضح أن العوض القابل للتحديد المستلم أقل من القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة أو الالتزام المتكبد، فإن هذه الحالة تشير عادةً إلى أن عوضاً آخر (أي سلع أو خدمات غير قابلة للتحديد) قد تم استلامه أو سيتم استلامه. فعلى سبيل المثال، تطبق بعض الدول برامج يستطيع الملاك (مثل الموظفين) بموجبها اقتناء حقوق ملكية بدون تقديم سلع أو خدمات يمكن تحديدها بدقة (أو عن طريق تقديم سلع أو خدمات تقل بشكل واضح عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة). ويشير ذلك إلى أن عوضاً آخر قد تم استلامه أو سيتم استلامه (مثل خدمات الموظفين السابقة أو المستقبلية). ويجب على المنشأة أن تقيس السلع والخدمات غير القابلة للتحديد المُستلمة (أو التي سيتم استلامها) على أنها الفرق بين القيمة العادلة لمعاملة الدفع على أساس الأسهم والقيمة العادلة لأي سلع أو خدمات قابلة

للتحديد مُستلمة (أو سيتم استلامها) مُقيسة في تاريخ المنح. وفيما يخص المعاملات التي يتم تسويتها نقداً، يجب إعادة قياس الالتزام في نهاية كل فترة تقرير إلى أن يتم تسويته وفقاً للفقرة ٢٦,١٤.

## الإفصاحات

١٨.٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية حول طبيعة ومدى ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت خلال الفترة:

(أ) وصف لكل نوع من أنواع ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي وُجدت في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك الشروط والأحكام العامة لكل ترتيب، مثل متطلبات الاكتساب والحد الأقصى لأجل الخيارات الممنوحة وطريقة التسوية (على سبيل المثال، ما إذا كانت نقداً أو بحقوق ملكية). ويمكن للمنشأة التي تكون لديها أنواع متشابهة إلى حد كبير من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم أن تجمع هذه المعلومات.

(ب) عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارستها وذلك لكل مجموعة من مجموعات الخيارات الآتية:

(١) القائمة في بداية الفترة.

(٢) الممنوحة خلال الفترة.

(٣) الملغاة خلال الفترة.

(٤) المُمارسة خلال الفترة.

(٥) المُنقضية خلال الفترة.

(٦) القائمة في نهاية الفترة.

(٧) القابلة للممارسة في نهاية الفترة.

١٩.٢٦ فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى بحقوق الملكية، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بكيفية قياسها للقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المُستلمة أو قيمة أدوات حقوق الملكية الممنوحة. وفي حالة استخدام إحدى منهجيات التقويم، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح عن الطريقة وأسباب اختيارها لها.

٢٠.٢٦ فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي تُسوى نقداً، يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بكيفية قياس الالتزام.

٢١.٢٦ فيما يخص ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي عُدِّلت خلال الفترة، يجب على المنشأة أن تفصح عن توضيح لتلك التعديلات.

٢٢.٢٦ إذا كانت المنشأة جزءاً من خطة للدفع على أساس الأسهم في إحدى المجموعات، وكانت تقيس مصروفها في معاملة الدفع على أساس الأسهم على أساس تخصيص منطقي للمصروف المُثبت للمجموعة، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة وعن أساس التخصيص (انظر الفقرة ٢٦,١٦).

٢٣.٢٦ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية عن تأثير معاملات الدفع على أساس الأسهم على ربح أو خسارة المنشأة

للفترة وعلى مركزها المالي:

(أ) إجمالي المصروف المُثبت ضمن الربح أو الخسارة للفترة.

(ب) إجمالي المبلغ الدفتري في نهاية الفترة للالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم.

# القسم رقم ٢٧

# "الهبوط في قيمة الأصول"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٧

## الهبوط في قيمة الأصول

### الهدف والنطاق

١٠٢٧ تحدث خسارة الهبوط عندما يزيد المبلغ الدفتري للأصل عن مبلغه الممكن استرداده. ويجب تطبيق هذا القسم عند المحاسبة عن الهبوط في قيمة جميع الأصول بخلاف الأصول الآتية التي حددت أقسام أخرى في هذا المعيار متطلبات الهبوط الخاصة بها:

(أ) أصول الضريبة المؤجلة (انظر القسم ٢٩ "ضرائب الدخل")

(ب) الأصول الناشئة عن منافع الموظفين (انظر القسم ٢٨ "منافع الموظفين")

(ج) الأصول المالية التي تقع في نطاق القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" أو القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"

(د) العقارات الاستثمارية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة (انظر القسم ١٦ "العقارات الاستثمارية")

(هـ) الأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة للبيع (انظر القسم ٣٤ "الأنشطة المتخصصة").

(و) الأصول الناتجة من عقود الإنشاء (انظر القسم ٢٣ "الإيرادات").

### هبوط المخزون

#### سعر البيع مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع

٢٠٢٧ يجب على المنشأة في كل تاريخ تقرير تقييم ما إذا كان أي من بنود المخزون قد هبطت قيمته. ويجب على المنشأة أن تقوم بهذا التقييم عن طريق المقارنة بين المبلغ الدفتري لكل بند من بنود المخزون (أو كل مجموعة من البنود المتشابهة - انظر الفقرة ٣,٢٧) وسعر بيعه مطروحاً منه تكاليف استكماله وبيعه. وفي حالة الهبوط في قيمة أحد بنود المخزون (أو مجموعة من البنود المتشابهة)، فيجب على المنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لهذا البند (أو مجموعة البنود) ليصل إلى سعر البيع مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع. ويمثل ذلك التخفيض خسارة هبوط ويتم إثباته فوراً ضمن الربح أو الخسارة.

٣٠٢٧ إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد سعر البيع مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع لكل بند من بنود المخزون على حدة، فيمكن للمنشأة، لأغراض تقييم مدى الهبوط، تجميع بنود المخزون المرتبطة بنفس خط الإنتاج والمتشابهة في أغراضها أو استخداماتها النهائية ويتم إنتاجها وتسويقها في نفس المنطقة الجغرافية.

#### عكس خسارة الهبوط

٤٠٢٧ يجب على المنشأة إجراء تقييم جديد لسعر البيع مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع في كل تاريخ تقرير لاحق. وعندما تزول الظروف التي أدت سابقاً إلى هبوط قيمة المخزون أو عندما يكون هناك دليل واضح على حدوث زيادة في سعر البيع

مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع بسبب تغير الظروف الاقتصادية، فإن المنشأة يجب عليها أن تعكس مبلغ الهبوط (ويكون هذا العكس محدوداً بمبلغ خسارة الهبوط الأصلية) بحيث يكون المبلغ الدفتري الجديد هو التكلفة أو سعر البيع المُعدَّل مطروحاً منه تكاليف الاستكمال والبيع، أيهما أقل.

## الهبوط في قيمة الأصول الأخرى بخلاف المخزون

**المبادئ العامة**

٥٫٢٧ إذا كان المبلغ الممكن استرداده لأصل ما يقل عن مبلغه الدفتري، ففي هذه الحالة فقط يجب على المنشأة أن تقوم بتخفيض المبلغ الدفتري لهذا الأصل إلى المبلغ الممكن استرداده. ويمثل ذلك التخفيض خسارة هبوط. وتقدم الفقرات ١١,٢٧ – ٢٠,٢٧ إرشادات بشأن قياس المبلغ الممكن استرداده.

٦٫٢٧ يجب على المنشأة أن تُثبت فوراً خسارة الهبوط ضمن الربح أو الخسارة، إلا إذا كان الأصل مسجلاً بمبلغ معاد تقويمه وفقاً لنموذج إعادة التقويم الوارد في القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات". ويجب معالجة أية خسارة للهبوط في قيمة أصل معاد تقويمه على أنها انخفاض في إعادة التقويم وفقاً للفقرة ١٥,١٧د.

**مؤشرات الهبوط**

٧٫٢٧ يجب على المنشأة أن تقيّم في كل تاريخ تقرير ما إذا كانت هناك أي مؤشرات على احتمال حدوث هبوط في قيمة أصل من الأصل. وفي حالة وجود أي من هذه المؤشرات، تقوم المنشأة بتقدير المبلغ الممكن استرداده لهذا الأصل. أمّا في حالة عدم وجود أي مؤشرات للهبوط، فليس من الضروري عندئذ تقدير المبلغ الممكن استرداده.

٨٫٢٧ إذا كان من غير الممكن تقدير المبلغ الممكن استرداده للأصل المنفرد، فيجب على المنشأة أن تقوم بتقدير المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل. وقد يكون هذا هو الحال لأن قياس المبلغ الممكن استرداده يتطلب توقعاً للتدفقات النقدية المستقبلية، وفي بعض الأحيان قد لا تنتج الأصول الفردية تدفقات نقدية بذاتها. ووحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل هي أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تتضمن الأصل والتي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن الأصول الأخرى أو المجموعات الأخرى من الأصول.

٩٫٢٧ عند تقييم ما إذا كانت هناك أي مؤشرات على احتمال حدوث هبوط في قيمة أصل من الأصل، يجب أن تأخذ المنشأة في الحسبان، على الأقل، المؤشرات الآتية:

**مصادر المعلومات الخارجية**

(أ) حدوث انخفاض كبير في القيمة السوقية للأصل خلال الفترة أكثر مما يمكن توقعه نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي.

(ب) حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو النظامية التي تعمل فيها المنشأة أو في السوق التي يكون الأصل موجهاً لها، ووجود تأثير سلبي لهذه التغيرات على المنشأة.

(ج) زيادة معدلات الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات جوهرياً على معدل الخصم المستخدم في حساب قيمة استخدام الأصل وأن تخفض القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع.

(د) زيادة المبلغ الدفتري لصافي أصول المنشأة عن القيمة العادلة المقدرة للمنشأة ككل (مثل هذا التقدير ربما يكون قد تم إجراؤه، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالبيع المحتمل لجزء من المنشأة أو المنشأة كلها).

**مصادر المعلومات الداخلية**

(هـ) توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه ماديا.

(و) حدوث تغيرات كبيرة خلال الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب، في المدى أو الطريقة التي يُستخدم بها الأصل، أو التي من المتوقع أن يُستخدم بها، ووجود تأثير سلبي لهذه التغيرات على المنشأة. ومن بين هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً، وأن توضع خطط لعدم استمرار، أو إعادة هيكلة، العملية التي ينتمي إليها الأصل وخطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً.

(ز) توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، مما كان متوقعاً. وفي هذا السياق، يشمل الأداء الاقتصادي النتائج التشغيلية والتدفقات النقدية.

١٠.٢٧ في حالة وجود مؤشر على احتمال حدوث هبوط في قيمة أصل من الأصول، فإن هذا قد يشير إلى أن المنشأة ينبغي عليها إعادة النظر في العمر الإنتاجي المتبقي للأصل أو في طريقة إهلاكه (إطفائه) أو القيمة المتبقية له وتعديلها وفقاً للقسم المنطبق على الأصل في هذا المعيار (على سبيل المثال، القسم ١٧ والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة")، حتى ولو لم يتم إثبات أية خسارة هبوط للأصل.

**قياس المبلغ الممكن استرداده**

١١.٢٧ المبلغ الممكن استرداده للأصل أو وحدة توليد النقد هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أكبر. وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ الممكن استرداده لأصل منفرد، فينبغي قراءة الإشارات إلى الأصل الواردة في الفقرات ١٢,٢٧ – ٢٠,٢٧ على أنها إشارات أيضاً إلى وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

١٢.٢٧ ليس من الضروري دائماً تحديد كل من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع وقيمة استخدامه. وإذا كان أي من هذين المبلغين يزيد عن المبلغ الدفتري للأصل، فإن الأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري عندئذ تقدير المبلغ الآخر.

١٣.٢٧ إذا لم يكن هناك سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن قيمة استخدام الأصل تزيد بقدر ذي أهمية نسبية عن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع على أنها مبلغ الأصل الممكن استرداده. وهذا هو الحال غالباً للأصل المحتفظ به للاستبعاد.

**القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع**

١٤.٢٧ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة تتم بإرادة حرة

بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد (تقدم الفقرات ٢٧,١١ - ٣٢,١١ إرشادات بشأن قياس القيمة العادلة)

**قيمة الاستخدام**

١٥.٢٧ قيمة الاستخدام هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل. ويتضمن احتساب القيمة الحالية الخطوات الآتية:

(أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي ستنتج عن الاستخدام المستمر للأصل وعن استبعاده في نهاية الأمر،

(ب) تطبيق معدل الخصم المناسب على تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

١٦.٢٧ يجب إظهار أثر العناصر الآتية في احتساب قيمة استخدام الأصل:

(أ) تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

(ب) التوقعات المتعلقة بالتغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية.

(ج) القيمة الزمنية للنقود، ممثلة في معدل الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق.

(د) ثمن تحمل حالة عدم التأكد الملازمة للأصل.

(هـ) العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة، التي كان المشاركون في السوق سيأخذونها بعين الاعتبار في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

١٧.٢٧ عند قياس قيمة الاستخدام، يجب أن يتضمن تقديرات التدفقات النقدية ما يلي:

(أ) توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل.

(ب) توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي من الضروري تكبدها لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) والتي يمكن عزوها مباشرة، أو تخصيصها على أساس معقول ومتسق، للأصل.

(ج) صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، المتوقع تحصيلها (أو سدادها) من استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل.

وقد ترغب المنشأة في استخدام أي موازنات مالية أو توقعات حديثة، في حال توفرها، لتقدير التدفقات النقدية. ولتقدير التدفقات النقدية المتوقعة للفترات التي تلي الفترة التي تغطيها أحدث التوقعات أو الموازنات المالية، فقد ترغب المنشأة في استنباط التوقعات بناءً على الموازنات المالية أو التوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، ما لم يكن هناك تبرير لاستخدام معدل متزايد.

١٨.٢٧ لا يجوز أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:

(أ) التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية، أو

(ب) مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.

١٩.٢٧ يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الحالية. ولا يجوز أن تشمل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، الداخلة أو الخارجة، المتوقع أن تنشأ من:

(أ) إعادة هيكلة مستقبلية لم تتعهد المنشأة بعد بتنفيذها، أو

(ب) تحسين أو تعزيز أداء الأصل.

٢٠.٢٧ يجب أن تكون معدلات الخصم هي معدلات الخصم قبل الضريبة التي يظهر فيها أثر تقييمات السوق الحالية لما يلي:

(أ) القيمة الزمنية للنقود،

(ب) المخاطر الخاصة بالأصل التي لم تُعدَّل تبعاً لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

ولا يجوز أن ينعكس في المعدلات المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده للأصل أثر المخاطر التي عُدِّل تبعاً لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية، وذلك لتجنب ازدواجية الاحتساب.

**إثبات وقياس خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد**

٢١.٢٧ يجب إثبات خسارة الهبوط لوحدة توليد النقد فقط إذا كان المبلغ الممكن استرداده للوحدة أقل من مبلغها الدفتري. ويجب تخصيص خسارة الهبوط لتخفيض المبلغ الدفتري للأصول المكونة لهذه الوحدة وفقاً للترتيب الآتي:

(أ) أولاً، تخفيض المبلغ الدفتري لأية شهرة مخصصة لوحدة توليد النقد،

(ب) بعد ذلك، تخفيض الأصول الأخرى للوحدة تناسبياً على أساس المبلغ الدفتري لكل أصل في وحدة توليد النقد.

٢٢.٢٧ ومع ذلك، فإنه لا يجوز للمنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأي أصل داخل وحدة توليد النقد إلى ما دون المبلغ الأعلى مما يلي:

(أ) قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (إذا كان من الممكن تحديدها)؛

(ب) قيمة استخدامه (إذا كان من الممكن تحديدها)؛

(ج) الصفر.

٢٣.٢٧ إن أي مبلغ متبقٍ من خسارة الهبوط لم يمكن تخصيصه لأصل معين بسبب القيد الوارد في الفقرة ٢٢,٢٧ يجب تخصيصه للأصول الأخرى في الوحدة تناسبياً على أساس المبلغ الدفتري لتلك الأصول الأخرى.

## متطلبات إضافية لحساب الهبوط في قيمة الشهرة

٢٤.٢٧ لا يمكن بيع الشهرة بنفسها، ولا تولد تدفقات نقدية للمنشأة بشكل مستقل عن التدفقات النقدية المتولدة عن الأصول الأخرى. ونتيجة لذلك، لا يمكن قياس القيمة العادلة للشهرة بطريقة مباشرة. وبناءً عليه، يجب اشتقاق القيمة العادلة للشهرة من قياس القيمة العادلة لوحدة أو وحدات توليد النقد التي تُعد الشهرة جزءاً منها.

٢٥.٢٧ لغرض اختبار الهبوط في القيمة، يجب تخصيص الشهرة المقتناة في عملية تجميع أعمال في تاريخ الاستحواذ لكل وحدة

من وحدات توليد النقد في المنشأة المستحوذة والتي يتوقع أن تستفيد من التآزر الناتج عن التجميع، بغض النظر عمّا إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للأعمال المستحوذ عليها قد تم تخصيصها لتلك الوحدات.

٢٦.٢٧ يمكن عزو جزء من المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد إلى الحصة غير المسيطرة في الشهرة. ولغرض اختبار الهبوط في قيمة وحدة من وحدات توليد النقد التي لها شهرة ولكنها غير مملوكة للمنشأة ملكية كاملة، فإنه يتم تعديل المبلغ الدفتري لتلك الوحدة بشكل افتراضي قبل مقارنته بمبلغها الممكن استرداده، وذلك عن طريق زيادة المبلغ الدفتري للشهرة المخصصة للوحدة بتضمين الشهرة التي يمكن عزوها للملكية غير المسيطرة. وبعد ذلك تتم مقارنة هذا المبلغ الدفتري المعدل بشكل افتراضي بالمبلغ الممكن استرداده للوحدة لتحديد ما إذا كان هناك هبوط قد حدث في قيمة وحدة توليد النقد.

٢٧.٢٧ إذا كان من غير الممكن تخصيص الشهرة لوحدات توليد النقد المنفردة (أو مجموعات وحدات توليد النقد) على أساس موضوعي، فعندئذ ولأغراض اختبار الشهرة، يجب على المنشأة أن تقوم بإجراء اختبار هبوط الشهرة عن طريق تحديد المبلغ الممكن استرداده لأي ممّا يلي:

(أ) المنشأة المستحوذ عليها ككل، إذا كانت الشهرة مرتبطة بمنشأة مستحوذ عليها لم يتم دمجها (والمقصود بالدمج هنا أن الأعمال المستحوذ عليها قد تمت إعادة هيكلتها أو حلها في المنشأة المعدة للتقرير أو في غيرها من المنشآت التابعة لها)؛ أو

(ب) مجموعة المنشآت بكاملها، مع استبعاد أي منشآت لم يتم دمجها، إذا كانت الشهرة ترتبط بمنشأة تم دمجها.

ولتطبيق هذه الفقرة، تحتاج المنشأة إلى فصل الشهرة إلى جزأين وهما الشهرة المرتبطة بالمنشآت التي تم دمجها والشهرة المرتبطة بالمنشآت التي لم يتم دمجها. ويجب أن تتبع المنشأة أيضاً المتطلبات الخاصة بوحدات توليد النقد الواردة في هذا القسم عند احتساب المبلغ الممكن استرداده للمنشأة أو مجموعة المنشآت المستحوذ عليها، وعند تخصيص خسائر الهبوط وعكسها للأصول المنتمية لهذه المنشآت.

## عكس خسارة الهبوط

٢٨.٢٧ لا يجوز عكس خسارة الهبوط المثبتة للشهرة في الفترات اللاحقة.

٢٩.٢٧ يجب على المنشأة أن تقيّم في تاريخ كل تقرير ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على احتمال زوال أو انخفاض أية خسارة هبوط مُثبتة في فترات سابقة، وذلك لكل الأصول ما عدا الشهرة. وبشكل عام، فإن المؤشرات التي تشير إلى احتمال زوال أو انخفاض خسارة الهبوط هي عكس تلك المؤشرات المذكورة في الفقرة ٩,٢٧. وفي حالة وجود أي مؤشر من هذا القبيل، فإن المنشأة يجب عليها تحديد ما إذا كان ينبغي عكس كل خسارة الهبوط التي سبق إثباتها، أو عكس جزء منها. ويعتمد إجراء ذلك التحديد على ما إذا كانت خسارة الهبوط في قيمة الأصل التي سبق إثباتها قد استندت إلى:

(أ) المبلغ الممكن استرداده لذلك الأصل المنفرد (انظر الفقرة ٣٠,٢٧)، أو

(ب) المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (انظر الفقرة ٣١,٢٧).

**عكس خسارة الهبوط في حالة تقدير المبلغ الممكن استرداده لأصل منفرد**

٣٠.٢٧ تنطبق المتطلبات الآتية في حالة استناد خسارة الهبوط التي سبق إثباتها إلى المبلغ الممكن استرداده للأصل المنفرد التي هبطت قيمته:

(أ) يجب على المنشأة تقدير المبلغ الممكن استرداده للأصل في تاريخ التقرير الحالي.

(ب) إذا زاد المبلغ المقدر الممكن استرداده للأصل عن مبلغه الدفتري، فيجب على المنشأة زيادة المبلغ الدفتري ليصل إلى المبلغ الممكن استرداده، مع مراعاة الحد الموضح في البند (ج). وتمثل تلك الزيادة عكس خسارة الهبوط. ويجب على المنشأة أن تُثبت هذا العكس فوراً ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ تمت إعادة تقويمه وفقاً لنموذج إعادة التقويم الوارد في الفقرة ١٧,١٥ب، ففي هذه الحالة يجب معالجة أي عكس لخسارة الهبوط في قيمة الأصل المعاد تقويمه على أنه زيادة في إعادة التقويم وفقاً للفقرة ١٧,١٥ج.

(ج) لا يجوز أن يؤدى عكس خسارة الهبوط إلى زيادة المبلغ الدفتري للأصل عن المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد طرح الإطفاء أو الإهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في السنوات السابقة.

(د) بعد إثبات عكس خسارة الهبوط، يجب على المنشأة أن تعدل قسط الإهلاك (الإطفاء) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

**عكس خسارة الهبوط في حالة تقدير المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد**

٣١.٢٧ تنطبق المتطلبات الآتية في حالة استناد خسارة الهبوط الأصلية إلى المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل:

(أ) يجب على المنشأة تقدير المبلغ الممكن استرداده لوحدة توليد النقد في تاريخ التقرير الحالي.

(ب) إذا زاد المبلغ المقدر الممكن استرداده لوحدة توليد النقد عن مبلغها الدفتري، فإن تلك الزيادة هي عكس خسارة الهبوط. ويجب على المنشأة تخصيص مبلغ عكس الخسارة لأصول هذه الوحدة، ما عدا الشهرة، بالتناسب مع مبالغها الدفترية مع مراعاة الحد الموضح في البند (ج). ويجب معالجة تلك الزيادات في المبالغ الدفترية على أنها عكوسات لخسائر الهبوط في قيمة الأصول المنفردة، ويجب إثباتها فوراً ضمن الربح أو الخسارة، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ تمت إعادة تقويمه وفقاً لنموذج إعادة التقويم الوارد في الفقرة ١٧,١٥ب، ففي هذه الحالة يجب معالجة أي عكس لخسارة الهبوط في قيمة الأصل المعاد تقويمه على أنه زيادة في إعادة التقويم وفقاً للفقرة ١٧,١٥ج.

(ج) عند تخصيص المبلغ الخاص بعكس خسارة الهبوط في قيمة وحدة توليد النقد، لا يجوز أن يؤدي عكس الخسارة إلى زيادة المبلغ الدفتري لأي أصل عن أي من المبلغين الآتيين، أيهما أقل:

(١) المبلغ الممكن استرداده منه، أو

(٢) المبلغ الدفتري الذي كان سيتم تحديده (الصافي بعد طرح الإطفاء أو الإهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط للأصل في الفترات السابقة.

(د) أي مبلغ متبقٍ من عكس خسارة الهبوط لم يمكن تخصيصه لأصل معين بسبب القيد الوارد في البند (ج) يجب تخصيصه بالتناسب للأصول الأخرى في وحدة توليد النقد، ما عدا الشهرة.

(ه) بعد إثبات عكس خسارة الهبوط، وإذا كان ذلك منطبقاً، يجب على المنشأة أن تعدل قسط الإهلاك (الإطفاء) لكل أصل في وحدة توليد النقد في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ الدفتري المعدل للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

## الإفصاحات

٣٢.٢٧ يجب على المنشأة الإفصاح عمّا يلي لكل فئة من فئات الأصول المشار إليها في الفقرة ٣٣,٢٧:

(أ) مبلغ خسائر الهبوط المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، إن وجدت) التي تم فيها إدراج خسائر الهبوط.

(ب) مبلغ عكوسات خسائر الهبوط المثبت ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة والبند أو البنود المستقلة في قائمة الدخل الشامل (وفي قائمة الدخل، إن وجدت) التي تم فيها عكس خسائر الهبوط.

٣٣.٢٧ يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة ٣٢,٢٧ لكل فئة من فئات الأصول الآتية:

(أ) المخزون.

(ب) العقارات والآلات والمعدات (بما في ذلك العقارات الاستثمارية المحاسب عنها بطريقة التكلفة).

(ج) الشهرة.

(د) الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة.

(هـ) الاستثمارات في المنشآت الزميلة.

(و) الاستثمارات في المشروعات المشتركة.

# القسم رقم ٢٨

# "منافع الموظفين"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٨ "منافع الموظفين" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٨
## منافع الموظفين

### نطاق هذا القسم

١٫٢٨ منافع الموظفين هي جميع أشكال العوض المُقدم من قبل المنشأة في مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة والمديرون. وينطبق هذا القسم على جميع منافع الموظفين، باستثناء معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تم تناولها في القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم". ومنافع الموظفين التي يتناولها هذا القسم ستكون واحدة من الأنواع الأربعة الآتية:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل، وهي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء الخدمة) التي تكون مستحقة بشكل كامل خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(ب) منافع ما بعد انتهاء الخدمة، وهي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء الخدمة) التي تكون مستحقة السداد بعد انتهاء الخدمة.

(ج) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، وهي منافع الموظفين (بخلاف منافع ما بعد انتهاء الخدمة أو منافع إنهاء الخدمة) التي لا تكون مستحقة بشكل كامل خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(د) منافع إنهاء الخدمة، وهي منافع الموظف مستحقة السداد نتيجة لأي مما يلي:

(١) قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي، أو

(٢) قرار العامل بقبول ترك الخدمة بشكل اختياري في مقابل تلك المنافع.

٢٫٢٨ تشمل منافع الموظفين أيضاً معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يستلم الموظفون من خلالها أدوات حقوق ملكية (مثل الأسهم أو خيارات الأسهم) أو نقداً أو أصولاً أخرى للمنشأة بمبالغ تستند إلى سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في المنشأة. ويجب على المنشأة أن تطبق القسم ٢٦ عند المحاسبة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم.

### المبدأ العام لإثبات جميع منافع الموظفين

٣٫٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة جميع منافع الموظفين التي أصبح موظفوها مستحقين للحصول عليها نتيجة للخدمة المُقدمة للمنشأة خلال فترة التقرير:

(أ) على أنها التزام، بعد طرح المبالغ التي دُفعت سواءً بشكل مباشر للموظفين أو التي دُفعت على أنها اشتراك في صندوق منافع الموظفين. وفي حالة زيادة المبلغ المدفوع عن الواجب الناشئ عن الخدمة قبل تاريخ التقرير، فإن المنشأة يجب عليها أن تثبت تلك الزيادة على أنها أصل بقدر التخفيض الذي سيؤدي إليه الدفع المسبق في المدفوعات المستقبلية، أو بقدر النقد المسترد من ذلك الدفع المسبق.

(ب) على أنها مصروف، ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار إثبات التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

## منافع الموظفين قصيرة الأجل

**أمثلة**

٤.٢٨ تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل، عادةً، بنوداً مثل:

(أ) الأجور والرواتب واشتراكات التأمينات الاجتماعية؛

(ب) الغيابات قصيرة الأجل المدفوعة (مثل الإجازات السنوية المدفوعة، والإجازة المرضية المدفوعة) عندما يُتوقع أن تحدث الغيابات خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(ج) المكافآت والمشاركة في الأرباح مستحقة السداد خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

(د) المنافع غير النقدية (مثل الرعاية الطبية، والسكن، والسيارات، والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين.

**قياس المنافع قصيرة الأجل بشكل عام**

٥.٢٨ عندما يقدم موظف خدمة للمنشأة خلال فترة التقرير، فإن المنشأة يجب عليها أن تقيس المبالغ المُثبتة وفقاً للفقرة ٣،٢٨ بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظف قصيرة الأجل المتوقع أن تُدفع في مقابل تلك الخدمة.

**الإثبات والقياس- الغيابات المدفوعة قصيرة الأجل**

٦.٢٨ قد تعوض المنشأة الموظفين عن الغياب لأسباب متنوعة بما في ذلك الإجازة السنوية والإجازة المرضية. وتتراكم بعض الغيابات المدفوعة قصيرة الأجل - أي يمكن أن تُرحل وتُستخدم في الفترات المستقبلية إذا لم يستخدم الموظف رصيد الفترة الحالية بالكامل. ومن أمثلتها الإجازة السنوية والإجازة المرضية. ويجب على المنشأة أن تثبت التكلفة المتوقعة للغيابات المدفوعة التراكمية عندما يقدم الموظفون خدمة تؤدي إلى زيادة رصيدهم من الغيابات المدفوعة المستقبلية. ويجب على المنشأة أن تقيس التكلفة المتوقعة للغيابات المدفوعة التراكمية بالمبلغ الإضافي غير المخصوم الذي تتوقع المنشأة أن تدفعه نتيجة للرصيد غير المستخدم الذي تراكم في نهاية فترة التقرير. ويجب على المنشأة أن تعرض هذا المبلغ على أنه التزام متداول في تاريخ التقرير.

٧.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت تكلفة الغيابات المدفوعة الأخرى (غير التراكمية) عند حدوثها. ويجب على المنشأة أن تقيس تكلفة الغيابات المدفوعة غير التراكمية بالمبلغ غير المخصوم للرواتب والأجور المدفوعة أو مستحقة الدفع مقابل فترة الغياب.

**الإثبات - خطط المشاركة في الأرباح وخطط المكافآت**

٨.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت التكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة في الأرباح ومدفوعات المكافآت فقط عندما:

(أ) يكون على المنشأة واجب نظامي أو ضمني حالي بأن تقوم بمثل هذه المدفوعات نتيجة لأحداث سابقة (يعني هذا أن المنشأة ليس لديها أي بديل واقعي سوى أن تقوم بالمدفوعات)

(ب) يمكن إجراء تقدير يمكن الاعتماد عليه للواجب.

## منافع ما بعد انتهاء الخدمة: التمييز بين الخطط ذات الاشتراكات المحددة والخطط ذات المنافع المحددة

٩٫٢٨ تشمل منافع ما بعد انتهاء الخدمة، على سبيل المثال:

(أ) منافع التقاعد مثل المعاشات،

(ب) المنافع الأخرى بعد انتهاء الخدمة، مثل التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة والرعاية الطبية بعد انتهاء الخدمة.

والترتيبات التي تقدم بموجبها المنشأة منافع ما بعد انتهاء الخدمة تُعد إحدى خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة. وتطبق المنشأة هذا القسم على جميع هذه الترتيبات سواءً كانت تنطوي، أو لا تنطوي، على تحديد منشأة منفصلة لاستلام الاشتراكات ودفع المنافع. وفي بعض الحالات، تكون هذه الترتيبات مفروضة بموجب النظام وليس بموجب مبادرة من المنشأة. وفي بعض الحالات، تنشأ هذه الترتيبات عن مبادرات من المنشأة حتى في حال عدم وجود خطة رسمية موثقة.

١٠٫٢٨ تصنف خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة إمّا على أنها خطط ذات اشتراكات محددة أو خطط ذات منافع محددة، بالاعتماد على شروطها وأحكامها الرئيسية.

(أ) الخطط ذات الاشتراكات المحددة هي إحدى خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة التي تدفع بموجبها المنشأة اشتراكات ثابتة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها أي واجب نظامي أو ضمني بدفع اشتراكات إضافية أو تقديم مدفوعات منافع مباشرة إلى الموظفين في حال عدم احتفاظ الصندوق بأصول تكفي لدفع جميع منافع الموظف المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. وبالتالي، يُحدد مبلغ منافع ما بعد انتهاء الخدمة المُستلم من قبل الموظف بمبلغ الاشتراكات المدفوعة من قبل المنشأة (وربما أيضاً من قبل الموظف) لخطة منافع ما بعد انتهاء الخدمة، بالإضافة إلى العوائد الاستثمارية الناشئة عن الاشتراكات.

(ب) الخطط ذات المنافع المحددة هي إحدى خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة بخلاف الخطط ذات الاشتراكات المحددة. وبموجب الخطط ذات المنافع المحددة، يتمثل واجب المنشأة في توفير المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين، وتقع المخاطر الاكتوارية (بزيادة أو نقصان تكلفة المنافع عمّا هو متوقع) والمخاطر الاستثمارية (باختلاف العوائد على الأصول المُجنَّبة لتمويل المنافع عن التوقعات)، في جوهرها، على المنشأة. فإذا كان واقع التجربة الاكتوارية أو الاستثمارية أسوأ من المتوقع، فإن الواجب الذي على المنشأة قد يزيد، والعكس صحيح إذا كان واقع التجربة الاكتوارية أو الاستثمارية أفضل من المتوقع.

### الخطط متعددة أصحاب العمل وخطط الدولة

١١٫٢٨ تُصنف الخطط متعددة أصحاب العمل وخطط الدولة على أنها خطط ذات اشتراكات محددة أو خطط ذات منافع محددة على أساس شروط الخطة، بما في ذلك أي واجب ضمني يتجاوز الشروط الرسمية. ومع ذلك، ففي حالة عدم توفر المعلومات الكافية لاستخدام المحاسبة الخاصة بالمنافع المحددة للمحاسبة عن إحدى الخطط متعددة أصحاب العمل التي تُعد من بين الخطط ذات المنافع المحددة، فيجب على المنشأة أن تحاسب عن الخطة وفقاً للفقرة ١٣٫٢٨ كما لو كانت خطة ذات اشتراكات محددة وأن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٤٠٫٢٨.

**المنافع المؤمن عليها**

١٢.٢٨ يمكن للمنشأة أن تدفع أقساط تأمين لتمويل خطط منافع لما بعد انتهاء الخدمة. ويجب على المنشأة أن تُعالج مثل هذا الخطط على أنها خطط ذات اشتراكات محددة ما لم يكن على المنشأة واجب نظامي أو ضمني بأحد الأمرين الآتيين:

(أ) أن تدفع منافع الموظفين بشكل مباشر عندما تصبح مستحقة، أو

(ب) أن تدفع مبالغ إضافية إذا لم يدفع المؤمِّن جميع منافع الموظف المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

ويمكن أن ينشأ واجب ضمني بشكل غير مباشر من خلال الخطط، أو من خلال الآلية الخاصة بتحديد الأقساط المستقبلية، أو من خلال كون المؤمِّن طرفاً ذا علاقة بالمنشأة. وإذا احتفظت المنشأة بمثل هذا الواجب النظامي أو الضمني، فيجب عليها أن تعالج الخطة على أنها خطة ذات منافع محددة.

## منافع ما بعد انتهاء الخدمة: الخطط ذات الاشتراكات المحددة

**الإثبات والقياس**

١٣.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت الاشتراك مستحق السداد للفترة:

(أ) على أنه التزام، بعد طرح أي مبلغ دُفع بالفعل. فإذا كانت مدفوعات الاشتراك تزيد عن الاشتراك المستحق مقابل الخدمة قبل تاريخ التقرير، فيجب على المنشأة أن تثبت تلك الزيادة على أنها أصل.

(ب) على أنها مصروف، ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار إثبات التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

## منافع ما بعد انتهاء الخدمة: الخطط ذات المنافع المحددة

**الإثبات**

١٤.٢٨ عند تطبيق المبدأ العام للإثبات الوارد في الفقرة ٣,٢٨ على الخطط ذات المنافع المحددة، يجب على المنشأة أن تثبت:

(أ) التزاماً مقابل واجباتها بموجب الخطط ذات المنافع المحددة بالصافي بعد طرح أصول الخطة - ويشار إلى هذا الالتزام بأنه "التزام المنافع المحددة" على المنشأة (انظر الفقرات ١٥,٢٨ – ٢٣,٢٨).

(ب) صافي التغير في ذلك الالتزام خلال الفترة على أنه تكلفة خططها ذات المنافع المحددة خلال الفترة (انظر الفقرات ٢٤,٢٨ – ٢٧,٢٨).

**قياس التزام المنافع المحددة**

١٥.٢٨ يجب على المنشأة أن تقيس التزام المنافع المحددة لواجباتها بموجب الخطط ذات المنافع المحددة بصافي مجموع المبالغ الآتية:

(أ) القيمة الحالية لواجباتها بموجب الخطط ذات المنافع المحددة (واجب المنافع المحددة) في تاريخ التقرير (توفر الفقرات ١٦,٢٨ – ٢٢,٢٨ إرشادات لقياس هذا الواجب)،

(ب) مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول الخطط في تاريخ التقرير (إن وجدت) والتي من المقرر أن تُسوى منها الواجبات بشكل مباشر. وتقدم الفقرات ١١,٢٧ – ١١,٣٢ إرشادات لتحديد القيم العادلة لأصول تلك الخطط.

**تضمين كل من المنافع المُكتسبة وغير المُكتسبة**

١٦.٢٨ يجب أن تعكس القيمة الحالية لواجبات المنشأة بموجب الخطط ذات المنافع المحددة في تاريخ التقرير المبلغ المُقدر للمنفعة التي اكتسبها الموظفون في مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، بما في ذلك المنافع التي لم تُكتسب بعد (انظر الفقرة ٢٨,٢٦) وبما في ذلك تأثيرات الصيغ الرياضية لاحتساب المنافع التي تعطي الموظفين منافع أكبر للسنوات التالية من الخدمة. ويتطلب هذا من المنشأة أن تحدد مقدار المنفعة الذي يُعزى للفترات الحالية والسابقة على أساس الصيغة الرياضية لاحتساب منافع الخطة وأن تُجري تقديرات (افتراضات اكتوارية) بشأن المتغيرات المتعلقة بتركيبة الموظفين (مثل معدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي تؤثر على تكلفة المنفعة. ويجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة (لا هي متساهلة ولا متحفظة إلى حد بعيد) ومتوافقة مع بعضها ومُختارة بحيث تؤدي إلى أفضل تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي ستنشأ بموجب الخطة.

**الخصم**

١٧.٢٨ يجب على المنشأة أن تقيس واجبها المتعلق بالمنافع المحددة على أساس القيمة الحالية المخصومة. ويجب على المنشأة أن تحدد المعدل المُستخدم لخصم المدفوعات المستقبلية بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ التقرير على السندات التجارية عالية الجودة. وفي الدول التي لا توجد فيها سوق عميقة لمثل هذه السندات، يجب على المنشأة أن تستخدم عائدات السوق (في تاريخ التقرير) على السندات الحكومية. ويجب أن تتفق عملة السندات التجارية أو السندات الحكومية، وأجلها، مع عملة المدفوعات المستقبلية، وفترتها المُقدرة.

**طريقة التقويم الاكتواري**

١٨.٢٨ عندما تكون المنشأة قادرة، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، على استخدام طريقة وحدة الإضافة المتوقعة لقياس الواجب الذي عليها من المنافع المحددة والمصروف المتعلق به، فيجب عليها أن تقوم بذلك. وفي حالة استناد المنافع المحددة إلى الرواتب المستقبلية، فإن طريقة وحدة الإضافة المتوقعة تتطلب من المنشأة أن تقيس الواجبات التي عليها من المنافع المحددة على أساس يعكس الزيادات المستقبلية المُقدرة للرواتب. بالإضافة إلى ذلك، تتطلب طريقة وحدة الإضافة المتوقعة من المنشأة أن تضع افتراضات اكتوارية متنوعة عند قياس واجب المنافع المحددة، بما في ذلك معدلات الخصم، ومعدلات العائد المتوقعة على أصول الخطط، والمعدلات المتوقعة لزيادات الرواتب، ومعدل دوران الموظفين، ومعدل الوفيات، ومعدلات اتجاهات التكاليف الطبية (للخطط الطبية ذات المنافع المحددة).

١٩.٢٨ عندما لا تكون المنشأة قادرة، دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، على استخدام طريقة وحدة الإضافة المتوقعة لقياس الواجب الذي عليها والتكلفة التي تتحملها بموجب الخطط ذات المنافع المحددة، فيُسمح لها باتباع إجراءات التبسيط الآتية عند قياس الواجب الذي عليها من المنافع المحددة فيما يتعلق بالموظفين الحاليين:

(أ) تجاهل الزيادات المستقبلية المُقدرة للرواتب (أي افتراض أن تستمر الرواتب الحالية حتى يتوقع أن يبدأ الموظفون الحاليون في استلام منافع ما بعد انتهاء الخدمة)،

(ب) تجاهل الخدمة المستقبلية للموظفين الحاليين (أي افتراض إقفال الخطة على الموظفين الحاليين بالإضافة إلى أي موظفين جدد)،

(ج) تجاهل معدل الوفيات المحتمل أثناء الخدمة للموظفين الحاليين بين تاريخ التقرير والتاريخ الذي يُتوقع فيه أن يبدأ الموظفون في الحصول على منافع ما بعد انتهاء الخدمة (أي افتراض أن جميع الموظفين الحاليين سوف يحصلون على منافع ما بعد انتهاء الخدمة). ومع ذلك، يظل من اللازم أن يؤخذ في الحسبان معدل الوفيات بعد الخدمة (أي متوسط العمر المتوقع).

يجب على المنشأة التي تستفيد من إجراءات تبسيط القياس المذكور أعلاه أن تضمِّن – مع ذلك – كلاً من المنافع المُكتسبة وغير المُكتسبة عند قياس الواجب الذي عليها من المنافع المحددة.

٢٠.٢٨ لا يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تُشرك اكتوارياً مستقلاً لإجراء التقويم الاكتواري الشامل اللازم لاحتساب الواجب الذي عليها من المنافع المحددة. كما أنه لا يتطلب إجراء تقويم اكتواري شامل بشكل سنوي. وإذا لم تتغير الافتراضات الاكتوارية الرئيسية بشكل جوهري في الفترات الفاصلة بين التقويمات الاكتوارية الشاملة، فيمكن قياس واجب المنافع المحددة بتعديل قياس الفترة السابقة تبعاً للتغيرات في تركيبة الموظفين مثل عدد الموظفين ومستويات الرواتب.

**استحداث الخطط وتغييرها وتقليصها وتسويتها**

٢١.٢٨ في حالة استحداث أو تغيير إحدى الخطط ذات المنافع المحددة في الفترة الحالية، فإن المنشأة يجب عليها أن تزيد أو تنقص الالتزام الذي عليها من المنافع المحددة بما يعكس ذلك التغيير، ويجب أن تثبت الزيادة (أو النقصان) على أنه مصروف (دخل) عند قياس الربح أو الخسارة في الفترة الحالية. وعلى العكس، ففي حالة تقليص إحدى الخطط (أي تقليص المنافع أو مجموعة الموظفين المشمولين) أو تسويته (أي الوفاء الكامل بالواجب الذي على صاحب العمل) في الفترة الحالية، فيجب إنقاص أو حذف واجب المنافع المحددة، ويجب على المنشأة أن تثبت ما ينجم عن ذلك من مكسب أو خسارة ضمن الربح أو الخسارة في الفترة الحالية.

**أصول الخطط ذات المنافع المحددة**

٢٢.٢٨ إذا كانت القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة في تاريخ التقرير أقل من القيمة العادلة لأصول الخطة في ذلك التاريخ، فإن الخطة يكون لديها فائض. ويجب على المنشأة أن تثبت فائض الخطة على أنه أصل للخطة ذات المنافع المحددة فقط إلى المدى الذي تكون فيه قادرة على استرداد الفائض إمّا من خلال تخفيض الاشتراكات في المستقبل أو من خلال ما تسترده من الخطة.

**تكلفة الخطط ذات المنافع المحددة**

٢٣.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت صافي التغير في الالتزام الذي عليها من المنافع المحددة خلال الفترة، بخلاف التغير الذي يُعزى إلى المنافع المدفوعة للموظفين خلال الفترة أو إلى الاشتراكات المقدمة من صاحب العمل، على أنه تكلفة لخططها ذات المنافع المحددة خلال الفترة. وتُثبت تلك التكلفة إمّا بشكل كامل ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف أو يُثبت جزء منها ضمن الربح أو الخسارة ويُثبت جزء آخر على أنه أحد بنود الدخل الشامل الآخر (انظر الفقرة ٢٤.٢٨) ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار إثبات التكلفة على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

**الإثبات – اختيار السياسة المحاسبية**

٢٤.٢٨ يجب على المنشأة إثبات جميع المكاسب والخسائر الاكتوارية في فترة حدوثها. ويجب على المنشأة أن:

(أ) تثبت جميع المكاسب والخسائر الاكتوارية ضمن الربح أو الخسارة، أو

(ب) تثبت جميع المكاسب والخسائر الاكتوارية ضمن الدخل الشامل الآخر

على أنه اختيار لسياسة محاسبية. ويجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية المُختارة بشكل ثابت على جميع خططها ذات المنافع المحددة وعلى جميع مكاسبها وخسائرها الاكتوارية. ويجب عرض المكاسب والخسائر الاكتوارية المُثبتة ضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل.

٢٥.٢٨ يتضمن صافي التغير في التزام المنافع المحددة المُثبت على أنه تكلفة لإحدى الخطط ذات المنافع المحددة:

(أ) التغير في التزام المنافع المحددة الناشئ عن خدمة الموظف المُقدمة خلال فترة التقرير.

(ب) الفائدة على واجب المنافع المحددة خلال فترة التقرير.

(ج) العوائد على أي من أصول الخطة، وصافي التغير في القيمة العادلة لحقوق التعويض من أطراف أخرى المُثبتة (انظر الفقرة ٢٨,٢٨) خلال فترة التقرير.

(د) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناشئة في فترة التقرير.

(هـ) حالات الزيادة أو النقصان في التزام المنافع المحددة، الناتجة عن استحداث خطة جديدة أو تغيير خطة قائمة في فترة التقرير (انظر الفقرة ٢٨,٢١).

(و) النقصان في التزام المنافع المحددة الناتج عن تقليص خطة قائمة أو تسويتها في فترة التقرير (انظر الفقرة ٢٨,٢١).

٢٦.٢٨ تُنشئ خدمة الموظف واجباً بموجب الخطط ذات المنافع المحددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالعمل المستقبلي (وبعبارة أخرى، لم تُكتسب بعد). وتُنشئ خدمة الموظف قبل تاريخ الاكتساب واجباً ضمنياً، لأنه، في كل تاريخ تقرير تالٍ، يتم تخفيض مبلغ الخدمة المستقبلية التي سيكون من الواجب على الموظف أن يقدمها قبل أن يصبح مستحقاً للمنفعة. وعند قياس الواجب الذي عليها من المنافع المحددة، تأخذ المنشأة في الحسبان احتمال أن بعض الموظفين قد لا يستوفون متطلبات الاكتساب. وبالمثل، ورغم أن بعض منافع ما بعد انتهاء الخدمة (مثل المنافع الطبية ما بعد انتهاء الخدمة)، تصبح مستحقة السداد فقط إذا وقع حدث محدد (مثل مرض) بعد انتهاء عمل الموظف، فإن واجباً ينشأ عندما يقدم الموظف الخدمة التي ستمنحه استحقاق الحصول على المنفعة إذا وقع الحدث المحدد. ويؤثر احتمال وقوع الحدث المحدد على قياس الالتزام، ولكنه لا يحدد وجود الواجب من عدمه.

٢٧.٢٨ في حالة تخفيض المنافع المحددة بالمبالغ التي ستُدفع للموظفين بموجب الخطط التي ترعاها الحكومة، فيجب على المنشأة أن تقيس واجباتها من المنافع المحددة على أساس يعكس المنافع مستحقة السداد بموجب خطط الحكومة، ولكن فقط عندما:

(أ) تكون تلك الخطط قد أُقرت قبل تاريخ التقرير، أو

(ب) تشير التجربة السابقة، أو أدلة أخرى يمكن الاعتماد عليها، إلى أن منافع الدولة تلك سوف تتغير بطريقة يمكن التنبؤ بها، على سبيل المثال، بما يتماشى مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار، أو المستويات العامة للرواتب.

**التعويضات من طرف آخر**

٢٨.٢٨ عندما تكون المنشأة في حكم المتأكدة من أن طرفاً آخراً سوف يعوض بعض أو كل النفقة المطلوبة لتسوية أحد الواجبات المتعلقة بالمنافع المحددة، فإن المنشأة يجب عليها أن تثبت حقها في التعويض على أنه أصل منفصل. ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة العادلة. وفي قائمة الدخل الشامل (أو في قائمة الدخل، في حال عرضها)، يمكن أن يُعرض المصروف المتعلق بالخطة ذات المنافع المحددة بالصافي بعد طرح المبلغ المُثبت للتعويض.

**منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل**

٢٩.٢٨ تشمل منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، على سبيل المثال:

(أ) الغيابات طويلة الأجل المدفوعة مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي.

(ب) منافع الخدمة الطويلة.

(ج) منافع العجز طويل الأجل.

(د) المشاركة في الأرباح والمكافآت مستحقة السداد بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون الخدمة ذات الصلة.

(هـ) التعويض المُؤجل المدفوع بعد اثني عشر شهراً أو أكثر من نهاية الفترة التي اكتُسب فيها.

٣٠.٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً بمنافع الموظف الأخرى طويلة الأجل مقيسة بصافي مجموع المبالغ الآتية:

(أ) القيمة الحالية لواجب المنافع في تاريخ التقرير، مطروحاً منها

(ب) القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت) في تاريخ التقرير والتي ستُسوى منها الواجبات بشكل مباشر.

ويجب على المنشأة أن تثبت صافي التغير في الالتزام خلال الفترة، بخلاف التغير الذي يُعزى إلى المنافع المدفوعة للموظفين خلال الفترة أو إلى الاشتراكات المقدمة من صاحب العمل، على أنه تكلفة المنافع الأخرى طويلة الأجل الخاصة بموظفيها خلال الفترة. وتُثبَت تلك التكلفة بالكامل ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف ما لم يتطلب قسم آخر من هذا المعيار إثباتها على أنها جزء من تكلفة أصل مثل المخزون أو العقارات والآلات والمعدات.

## منافع إنهاء الخدمة

٣١.٢٨ قد تكون المنشأة ملزمة بأن تقدم مدفوعات (أو توفر منافع أخرى) للموظفين عندما تقوم بإنهاء خدمتهم، وذلك بموجب تشريع أو بموجب اتفاقيات تعاقدية أو اتفاقيات أخرى مع الموظفين أو ممثليهم أو بموجب واجب ضمني مُستند إلى ممارسات الأعمال أو العرف أو الرغبة في التصرف بشكل عادل. وتُسمَّى مثل هذه المدفوعات منافع إنهاء الخدمة.

**الإثبات**

٣٢٫٢٨ نظراً لأن منافع إنهاء الخدمة لا توفر للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية، فإن المنشأة يجب عليها أن تثبتها على أنها مصروف مباشرةً ضمن الربح أو الخسارة.

٣٣٫٢٨ عندما تُثبت المنشأة منافع إنهاء الخدمة، فإن المنشأة قد يلزمها أيضاً أن تحاسب عن تقليص منافع التقاعد أو منافع الموظفين الأخرى.

٣٤٫٢٨ يجب على المنشأة أن تثبت منافع إنهاء الخدمة على أنها التزام ومصروف فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح إمّا بأن:

(أ) تُنهي خدمة موظف أو مجموعة من الموظفين قبل تاريخ التقاعد الطبيعي، أو

(ب) تقدم منافع إنهاء الخدمة نتيجة عرض مُقدَّم للتشجيع على ترك العمل اختيارياً.

٣٥٫٢٨ تكون المنشأة ملتزمة بشكل واضح بإنهاء الخدمة فقط عندما تكون لديها خطة رسمية تفصيلية لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال واقعي للانسحاب من الخطة.

**القياس**

٣٦٫٢٨ يجب على المنشأة أن تقيس منافع إنهاء الخدمة بأفضل تقدير للنفقة التي ستكون مطلوبة لتسوية الواجب في تاريخ التقرير. وفي حالة وجود عرض مُقدم للتشجيع على ترك العمل اختيارياً، فإن قياس منافع إنهاء الخدمة يجب أن يستند إلى عدد الموظفين المُتوقع أن يقبلوا بالعرض.

٣٧٫٢٨ عند استحقاق منافع إنهاء الخدمة بعد أكثر من اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة التقرير، فيجب قياسها بقيمتها الحالية المخصومة.

## خطط المجموعة

٣٨٫٢٨ عندما تقدم المنشأة الأم منافعاً لموظفي واحدة أو أكثر من المنشآت التابعة في المجموعة، وتعرض المنشأة الأم قوائم مالية موحدة باستخدام إما "المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة" أو المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة، فإن هذه المنشآت التابعة يُسمح لها بأن تثبت وتقيس مصروف منافع الموظفين على أساس تخصيص معقول للمصروف المُثبت للمجموعة.

## الإفصاحات

**الإفصاحات عن منافع الموظفين قصيرة الأجل**

٣٩٫٢٨ لا يتطلب هذا القسم إفصاحات محددة عن منافع الموظفين قصيرة الأجل.

**الإفصاحات عن الخطط ذات الاشتراكات المحددة**

٤٠٫٢٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ المُثبت ضمن الربح أو الخسارة على أنه مصروف للخطط ذات الاشتراكات المحددة. وعندما تعالج المنشأة خطة ذات منافع محددة ومتعددة أصحاب العمل على أنها خطة ذات اشتراكات محددة نظراً لعدم

توفر معلومات كافية لاستخدام المحاسبة الخاصة بالمنافع المحددة (انظر الفقرة ١١,٢٨)، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح عن حقيقة أنها خطة ذات منافع محددة وعن سبب المحاسبة عنها على أنها خطة ذات اشتراكات محددة، إضافة إلى أي معلومات متاحة عن فائض الخطة أو عجزها وانعكاسات ذلك، إن وجدت، على المنشأة.

**الإفصاحات عن الخطط ذات المنافع المحددة**

٤١.٢٨ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات الآتية عن الخطط ذات المنافع المحددة (باستثناء أية خطط ذات منافع محددة ومتعددة أصحاب العمل والتي تتم المحاسبة عنها على أنها خطط ذات اشتراكات محددة وفقاً للفقرة ١١,٢٨، والتي تنطبق عليها بدلاً من ذلك الإفصاحات الواردة في الفقرة ٤٠,٢٨). وعندما يكون لدى المنشأة أكثر من خطة واحدة من الخطط ذات المنافع المحددة، فإن هذه الإفصاحات يمكن تقديمها بشكل إجمالي، أو بشكل منفصل لكل خطة، أو في مجموعات وفق ما يحقق أكبر فائدة:

(أ) وصف عام لنوع الخطة، بما في ذلك سياسة **التمويل**.

(ب) السياسة المحاسبية للمنشأة لإثبات المكاسب والخسائر الاكتوارية (إمّا ضمن الربح أو الخسارة أو على أنها بند في الدخل الشامل الآخر) ومبلغ المكاسب والخسائر الاكتوارية المُثبت خلال الفترة.

(ج) إذا كانت المنشأة تستخدم أياً من إجراءات التبسيط الواردة في الفقرة ١٩,٢٨ عند قياس الواجب الذي عليها من المنافع المحددة، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن الأسباب التي ستجعل استخدامها لطريقة وحدة الإضافة المتوقعة لقياس الواجب والتكلفة التي عليها بموجب الخطط ذات المنافع المحددة منطوياً على جهد أو تكلفة لا مبرر لهما.

(د) تاريخ أحدث تقويم اكتواري شامل، وإذا لم يكن ذلك التاريخ هو تاريخ التقرير، فيتم الإفصاح عن وصف للتعديلات التي تم إجراؤها لقياس واجب المنافع المحددة في تاريخ التقرير.

(هـ) مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية لواجب المنافع المحددة، تُظهر بشكل منفصل المنافع المدفوعة وجميع التغيرات الأخرى.

(و) مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية للقيمة العادلة لأصول الخطط وبين الأرصدة الافتتاحية والختامية لأي حق في الحصول على تعويض من طرف آخر مُثبت على أنه أصل، تُظهر بشكل منفصل، في حالة الانطباق:

(١) الاشتراكات؛

(٢) المنافع المدفوعة؛

(٣) التغيرات الأخرى في أصول الخطط.

(ز) إجمالي التكلفة المتعلقة بالخطط ذات المنافع المحددة للفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ:

(١) المُثبتة ضمن الربح أو الخسارة على أنها مصروف،

(٢) المُدرجة ضمن تكلفة أحد الأصول.

 

(ح) لكل فئة رئيسية من فئات أصول الخطط، التي تشتمل على سبيل المثال لا الحصر على أدوات حقوق ملكية وأدوات دين وعقارات وجميع الأصول الأخرى، النسبة المئوية أو المبلغ الذي تشكله كل فئة رئيسية من القيمة العادلة لإجمالي أصول الخطط في تاريخ التقرير.

(ط) المبالغ المُدرجة ضمن القيمة العادلة لأصول الخطط:

(١) لكل فئة من فئات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة،

(٢) لأي عقارات تشغَلها المنشأة، أو أي أصول أخرى تستخدمها.

(ي) العائد الفعلي على أصول الخطط.

(ك) الافتراضات الاكتوارية الرئيسية المُستخدمة، بما في ذلك، عند الانطباق:

(١) معدلات الخصم؛

(٢) معدلات العائد المُتوقعة على أي من أصول الخطط للفترات المعروضة في القوائم المالية؛

(٣) المعدلات المتوقعة لزيادات الرواتب؛

(٤) معدلات اتجاهات التكاليف الطبية؛

(٥) أي افتراضات اكتوارية أخرى ذات أهمية نسبية تم استخدامها.

لا يلزم أن تُعرض المطابقات الواردة في البندين (هـ) و(و) أعلاه للفترات السابقة. ويجب على المنشأة التابعة التي تثبت وتقيس مصروف منافع الموظفين على أساس تخصيص معقول للمصروف المُثبت للمجموعة (انظر الفقرة ٣٨,٢٨) أن تُوضح، في قوائمها المالية المنفصلة، سياستها في إجراء التخصيص ويجب أن تقدم الإفصاحات الواردة في البنود (أ)-(ك) أعلاه للخطة ككل.

**الإفصاحات عن المنافع الأخرى طويلة الأجل**

٤٢.٢٨ لكل صنف من المنافع الأخرى طويلة الأجل التي تقدمها المنشأة لموظفيها، يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة المنفعة، ومبلغ الواجب الذي عليها، ومقدار التمويل في تاريخ التقرير.

**الإفصاحات عن منافع إنهاء الخدمة**

٤٣.٢٨ لكل صنف من منافع إنهاء الخدمة التي تقدمها المنشأة لموظفيها، يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة المنفعة، ومبلغ الواجب الذي عليها، ومقدار التمويل في تاريخ التقرير.

٤٤.٢٨ عندما يوجد عدم تأكد حول عدد الموظفين الذين سوف يقبلون بعرض منافع مقدم لإنهاء الخدمة، فعندئذ يوجد التزام محتمل. ويتطلب القسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات" من المنشأة أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالتزاماتها المحتملة ما لم يكن حدوث تدفق خارج للموارد لأجل التسوية أمراً بعيد الاحتمال.

# القسم رقم ٢٩

# "ضريبة الدخل"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٢٩ "ضريبة الدخل" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٢٩

## ضريبة الدخل

### نطاق هذا القسم

١.٢٩ لغرض هذا المعيار، تشمل ضريبة الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الخاضع للضريبة. وتتضمن ضريبة الدخل أيضاً ضرائب مثل الضرائب المستقطعة من المنبع مستحقة الدفع من المنشأة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك على توزيعاتها للمنشأة المعدة للتقرير.

٢.٢٩ يتناول هذا القسم المحاسبة عن ضريبة الدخل. ويتطلب هذا القسم من المنشأة إثبات الآثار الضريبية الحالية أو المستقبلية للمعاملات والأحداث الأخرى التي تم إثباتها في القوائم المالية. وتشمل مبالغ الضريبة المُثبتة كلاً من الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة. والضريبة الحالية هي ضريبة الدخل مستحقة الدفع (أو القابلة للاسترداد) التي تتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترة الحالية أو الفترات الماضية. أمّا الضريبة المؤجلة فهي ضريبة الدخل مستحقة الدفع أو القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية والتي تنتج بصفة عامة عن قيام المنشأة باسترداد أو تسوية أصولها والتزاماتها بمبالغها الدفترية الحالية، والأثر الضريبي لترحيل الخسائر لأغراض الضريبة والتخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة إلى فترات تالية.

٣.٢٩ لا يتعامل هذا القسم مع طرق المحاسبة عن المنح الحكومية (انظر القسم ٢٤ "المنح الحكومية"). وعلى الرغم من ذلك، فإنه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل هذه المنح.

### إثبات وقياس الضريبة الحالية

٤.٢٩ يجب على المنشأة أن تثبت التزام الضريبة الحالية فيما يتعلق بالضرائب مستحقة الدفع على الربح الخاضع للضريبة للفترة الحالية والفترات السابقة. وإذا زاد المبلغ المدفوع للفترة الحالية والفترات السابقة عن المبلغ مستحق الدفع لتلك الفترات، فيجب على المنشأة أن تثبت مقدار الزيادة على أنها أصل ضريبة حالية.

٥.٢٩ يجب على المنشأة إثبات أصل ضريبة حالية للخسارة لأغراض الضريبة التي يمكن ترحيلها للخلف لاسترداد الضريبة المدفوعة في فترة سابقة.

٦.٢٩ يجب على المنشأة أن تقيس التزام (أصل) الضريبة الحالية بالمبلغ الذي تتوقع أن تدفعه (أو تسترده) باستخدام معدلات وأنظمة الضريبة التي تم سنها أو التي أصبحت في حكم المسنونة في تاريخ التقرير. ويجب على المنشأة اعتبار أن معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة قد أصبحت في حكم المسنونة عندما لا تكون الخطوات المتبقية في آلية سن المعدل والنظام قد أثرت في ناتج هذه الآلية في السابق ومن غير المحتمل أن تؤثر فيه في الوقت الحالي. وتقدم الفقرتان ٣٢,٢٩ و٣٣,٢٩ إرشادات إضافية للقياس.

### إثبات الضريبة المؤجلة

#### المبادئ العامة للإثبات

٧.٢٩ من الأمور الملازمة لإثبات أصل أو التزام أن تتوقع المنشأة المعدة للتقرير استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لذلك الأصل أو الالتزام. وإذا كان من المرجح أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتري سوف يجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية أي آثار ضريبية، فإن هذا القسم يتطلب من

المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة (أصل ضريبة مؤجلة)، مع استثناءات محدودة معينة. وإذا كانت المنشأة تتوقع استرداد المبلغ الدفتري لأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام دون التأثير على الربح الخاضع للضريبة، فلا تنشأ عندئذ ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بالأصل أو الالتزام.

٨.٢٩ يجب على المنشأة إثبات أصل أو التزام ضريبة مؤجلة للضريبة القابلة للاسترداد أو مستحقة الدفع في الفترات المستقبلية نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة. وتنشأ مثل هذه الضريبة من الفروقات بين المبالغ الدفترية لأصول والتزامات المنشأة في قائمة المركز المالي والمبالغ التي تعزوها السلطات الضريبية لتلك الأصول والالتزامات (تسمى مثل هذه الفروقات "الفروقات المؤقتة") وترحيل الخسائر لأغراض الضريبة والتخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة إلى فترات تالية.

**الأسس الضريبية والفروقات المؤقتة**

٩.٢٩ الأساس الضريبي لأصل هو المبلغ الذي سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة سوف تتدفق إلى المنشأة عندما تسترد المبلغ الدفتري للأصل. وإذا لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي للأصل يساوي مبلغه الدفتري.

١٠.٢٩ الأساس الضريبي لالتزام هو مبلغه الدفتري، مطروحاً منه أي مبلغ سيكون جائز الحسم لأغراض الضريبة فيما يتعلق بذلك الالتزام في الفترات المستقبلية. وفي حالة الإيراد الذي يتم استلامه مقدماً، فإن الأساس الضريبي للالتزام الناتج هو مبلغه الدفتري، مطروحاً منه أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

١١.٢٩ بعض البنود يكون لها أساس ضريبي ولكنها لا تُثبَت على أنها أصول والتزامات في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، يتم إثبات تكاليف البحث والتطوير على أنها مصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يُسمح بحسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) إلا في فترة لاحقة. والفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث والتطوير، وهو المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بحسمه في الفترات المستقبلية، والمبلغ الدفتري البالغ صفراً هو فرق مؤقت جائز الحسم ينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة.

١٢.٢٩ الفروقات المؤقتة هي الفروقات بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وأساسه الضريبي. وفي القوائم المالية الموحدة، يتم تحديد الفروقات المؤقتة عن طريق مقارنة المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات الواردة في القوائم المالية الموحدة بالأساس الضريبي المناسب. ويتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في تلك الدول التي يتم فيها تقديم مثل هذا الإقرار. وفي دول أخرى، يتم تحديد الأساس الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل منشأة ضمن المجموعة.

١٣.٢٩ من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة:

(أ) إثبات الأصول المقتناة والالتزامات المتحملة القابلة للتحديد ضمن تجميع أعمال بقيمها العادلة وفقاً للقسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة"، ولكن مع عدم إجراء ما يكافئ ذلك من تعديل لأغراض الضريبة (على سبيل المثال، الأساس الضريبي لأصل قد يظل بالتكلفة التي كانت على المالك السابق). ويؤثر أصل أو التزام الضريبة المؤجلة الناتج عن ذلك على مبلغ الشهرة الذي تثبته المنشأة.

(ب) إعادة قياس الأصول ولكن مع عدم إجراء ما يكافئ ذلك من تعديل لأغراض الضريبة. فعلى سبيل المثال، يسمح هذا المعيار أو يتطلب إعادة قياس أصول معينة بالقيمة العادلة أو إعادة تقويمها (على سبيل المثال، القسم ١٦

"العقارات الاستثمارية" والقسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات").

(ج) نشأة شهرة ضمن عملية تجميع أعمال، فعلى سبيل المثال، سيكون الأساس الضريبي للشهرة صفراً في حال عدم سماح السلطات الضريبية باعتبار أن إطفاء الشهرة أو الهبوط في قيمتها يُعد مصروفاً جائز الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة وعدم السماح بمعالجة تكلفة الشهرة كمصروف جائز الحسم عند استبعاد المنشأة التابعة.

(د) اختلاف الأساس الضريبي لأصل أو التزام عند الإثبات الأولي عن مبلغه الدفتري الأولي.

(هـ) اختلاف المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو اختلاف الحصص في المشروعات المشتركة عن الأساس الضريبي للاستثمار أو الحصة.

لا تنشأ عن كل هذه الفروقات المؤقتة أصول والتزامات ضريبة مؤجلة (انظر الفقرات ١٤,٢٩ – ١٦,٢٩).

**الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة**

١٤.٢٩ يجب إثبات التزام ضريبة مؤجلة فيما يتعلق بجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، إلا بالقدر الذي يكون فيه التزام الضريبة المؤجلة ناشئاً عن:

(أ) الإثبات الأولي للشهرة؛ أو

(ب) الإثبات الأولي لأصل أو التزام في معاملة:

(١) ليست تجميع أعمال؛

(٢) لا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) وقت حدوث المعاملة.

ولكن يجب إثبات التزام ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٢٥,٢٩ فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشروعات المشتركة.

١٥.٢٩ تنشأ بعض الفروقات المؤقتة عندما يتم إدراج دخل أو مصروف في الربح المحاسبي في إحدى الفترات رغم أنه مدرج في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروقات المؤقتة توصف غالباً على أنها فروقات توقيت. وفيما يلي أمثلة للفروقات المؤقتة من هذا النوع والتي تُعد فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة والتي لذلك تنتج عنها التزامات ضريبة مؤجلة:

(أ) إدراج إيراد الفائدة في الربح المحاسبي على أساس التحصيص الزمني، ولكن، في بعض الدول، قد يُدرج في الربح الخاضع للضريبة عندما يتم تحصيل النقد. والأساس الضريبي لأي مبلغ مستحق التحصيل فيما يتعلق بمثل هذه الإيرادات هو صفر نظراً لأن الإيرادات لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة إلى أن يتم تحصيل النقد؛

(ب) احتمالية اختلاف الإهلاك المستخدم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) عن ذلك المستخدم عند تحديد الربح المحاسبي. والفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفتري للأصل وأساسه الضريبي الذي هو التكلفة الأصلية للأصل بعد طرح جميع الحسومات المتعلقة بذلك الأصل التي تسمح بها السلطات الضريبية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترة الحالية والفترات السابقة. وينشأ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة، وينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة، عندما يتم تعجيل الإهلاك لأغراض الضريبة. وإذا كان الإهلاك

لأغراض الضريبة أقل سرعة من الإهلاك المحاسبي، ينشأ فرق مؤقت جائز الحسم، وينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة (انظر الفقرة ١٦,٢٩).

**الفروقات المؤقتة جائزة الحسم**

١٦.٢٩ يجب أن يتم إثبات أصل ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة جائزة الحسم طالما كان من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن يُستخدم مقابله الفرق المؤقت جائز الحسم، وذلك ما لم ينشأ أصل الضريبة المؤجلة عن الإثبات الأولي لأصل أو التزام ضمن معاملة:

(أ) لا تُعد تجميع أعمال؛

(ب) لا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)، في وقت المعاملة.

ولكن يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٢٦,٢٩ للفروقات المؤقتة جائزة الحسم المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة وللحصص في المشروعات المشتركة.

١٧.٢٩ فيما يلي أمثلة للفروقات المؤقتة جائزة الحسم التي تنتج عنها أصول ضريبة مؤجلة:

(أ) قد يتم حسم تكاليف منفعة التقاعد عند تحديد الربح المحاسبي في وقت أداء الخدمة من قبل الموظف، ولكن يتم حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة إما عندما يتم دفع الاشتراكات إلى صندوق من قبل المنشأة أو عندما تدفع المنشأة منافع التقاعد. ويوجد فرق مؤقت بين المبلغ الدفتري للالتزام وأساسه الضريبي، وعادةً ما يكون الأساس الضريبي للالتزام صفراً. وينتج عن مثل هذا الفرق المؤقت جائز الحسم أصل ضريبة مؤجلة لأن ثمة منافع اقتصادية ستتدفق إلى المنشأة في شكل حسم من الأرباح الخاضعة للضريبة عندما يتم دفع الاشتراكات أو منافع التقاعد.

(ب) قد يتم تسجيل أصول معينة بالقيمة العادلة، بدون إجراء ما يكافئ ذلك من تعديل لأغراض الضريبة. وينشأ فرق مؤقت جائز الحسم إذا تجاوز الأساس الضريبي للأصل مبلغه الدفتري.

١٨.٢٩ ينتج عن عكس الفروقات المؤقتة جائزة الحسم حسومات عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة للفترات المستقبلية. ومن المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن يُستخدم مقابله فرق مؤقت جائز الحسم عندما يتوفر ما يكفي من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة ويكون من المتوقع أن يتم عكسها:

(أ) في نفس فترة العكس المتوقع للفرق المؤقت جائز الحسم، أو

(ب) في الفترات التي يمكن أن تُرحل إليها من فترات سابقة أو تالية خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة.

وفي مثل هاتين الحالتين، يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة في الفترة التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة جائزة الحسم.

١٩.٢٩ عندما تكون هناك فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة غير كافية تتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة، فإن أصل الضريبة المؤجلة يتم إثباته بقدر ما يكون:

(أ) من المرجح أن يتوفر لدى المنشأة ما يكفي من الربح الخاضع للضريبة فيما يتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس

المنشأة الخاضعة للضريبة في نفس الفترة التي يتم فيها عكس الفرق المؤقت جائز الحسم (أو في الفترات التي يمكن أن تُرحل إليها من فترات سابقة أو تالية خسارة لأغراض الضريبة ناشئة عن أصل الضريبة المؤجلة). وعندما تقوم المنشأة بتقويم ما إذا كان سيتوفر لديها ربح كاف خاضع للضريبة في الفترات المستقبلية، فإن المنشأة تتجاهل المبالغ الخاضعة للضريبة الناشئة عن الفروقات المؤقتة جائزة الحسم التي من المتوقع أن تنشأ في الفترات المستقبلية، نظراً لأن أصل الضريبة المؤجلة الناشئ عن تلك الفروقات المؤقتة جائزة الحسم سوف يتطلب في حد ذاته ربحاً مستقبلياً خاضعاً للضريبة لكي يتم استخدامه.

(ب) متاحاً للمنشأة فرص للتخطيط الضريبي سوف تنتج ربحاً خاضعاً للضريبة في الفترات المناسبة.

٢٠.٢٩ عندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة، تأخذ المنشأة في الحسبان الإرشادات الواردة في الفقرتين ٢١,٢٩ و٢٢,٢٩.

**الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة**

٢١.٢٩ يجب إثبات أصل ضريبة مؤجلة بسبب ترحيل الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة إلى فترات تالية طالما كان من المرجح أن يتوفر ربح مستقبلي خاضع للضريبة يمكن أن تُستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة. وعند تقويم احتمال أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن تُستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة، تأخذ المنشأة في الحسبان الضوابط الآتية:

(أ) ما إذا كان لدى المنشأة ما يكفي من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة، والتي سوف تنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن أن تُستخدم مقابلها الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة قبل انقضائها؛

(ب) ما إذا كان من المرجح أن تكون لدى المنشأة أرباح خاضعة للضريبة قبل أن تنقضي مدة الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة؛

(ج) ما إذا كانت الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة ناتجة عن أسباب يمكن تمييزها ومن غير المحتمل أن تتكرر؛

(د) ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبي متاحة للمنشأة سوف تنتج ربحاً خاضعاً للضريبة في الفترة التي يمكن فيها الاستفادة من الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة.

لا يتم إثبات أصل ضريبة مؤجلة طالما لم يكن من المرجح أن يتوفر ربح خاضع للضريبة يمكن أن تُستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة.

٢٢.٢٩ يُعد وجود خسائر غير مستغلة لأغراض الضريبة دليلاً قوياً على أنه قد لا يتوفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل. ولذلك، فعندما يكون للمنشأة تاريخ من الخسائر الحديثة، فإنها لا تثبت أصل ضريبة مؤجلة ناشئاً عن الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة إلا إذا كان لديها ما يكفي من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة أو كانت هناك أدلة أخرى مقنعة على أن ربحاً كافياً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً

بحيث يمكن للمنشأة أن تستخدم مقابله الخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة أو التخفيضات غير المستغلة حالياً في الضريبة المستحقة.

**إعادة تقييم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة**

٢٣.٢٩ في نهاية كل فترة تقرير، تعيد المنشأة تقييم أصول الضريبة المؤجلة غير المثبتة. وتثبت المنشأة أصل ضريبة مؤجلة لم يتم إثباته في السابق إذا أصبح من المرجح أن الربح المستقبلي الخاضع للضريبة سوف يسمح باسترداد أصل الضريبة المؤجلة.

**الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشروعات المشتركة**

٢٤.٢٩ تنشأ الفروقات المؤقتة عندما يصبح المبلغ الدفتري للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشروعات المشتركة (على سبيل المثال، في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الأم، يكون المبلغ الدفتري للمنشأة التابعة هو صافي الأصول الموحدة لتلك المنشأة التابعة، بما في ذلك المبلغ الدفتري للشهرة ذات الصلة) مختلفاً عن الأساس الضريبي (الذي غالباً ما يكون التكلفة) للاستثمار أو الحصة. وقد تنشأ مثل هذه الفروقات في عدد من الظروف المختلفة، منها على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح لم تقم المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة بتوزيعها؛

(ب) التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية عندما يتم تأسيس منشأة أم ومنشأة تابعة لها في بلدين مختلفين؛

(ج) انخفاض المبلغ الدفتري لاستثمار في منشأة زميلة إلى المبلغ الممكن استرداده.

قد تختلف المحاسبة عن الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم بالمقارنة مع القوائم المالية الموحدة، وفي هذه الحالة يختلف أيضاً الفرق المؤقت المرتبط بذلك الاستثمار. وعلى سبيل المثال، قد يعتمد المبلغ الدفتري لمنشأة تابعة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم على السياسة المحاسبية المختارة في الفقرة ٢٦.٩.

٢٥.٢٩ يجب على المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشروعات المشتركة، فيما عدا ما يتعلق باستيفاء كلا الشرطين الآتيين:

(أ) أن تكون المنشأة الأم أو المنشأة المستثمرة أو المنشأة المشاركة في المشروع المشترك قادرة على التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت؛

(ب) أن يكون من المرجح عدم عكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

٢٦.٢٩ لا يجوز للمنشأة إثبات أصل ضريبة مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة جائزة الحسم الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشروعات المشتركة، إلا بقدر ما يلي:

(أ) أن يكون من المرجح أن الفرق المؤقت سوف يتم عكسه في المستقبل المنظور.

(ب) أن يكون من المرجح أن ربحاً خاضعاً للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن استخدام الفرق المؤقت مقابله.

## قياس الضريبة المؤجلة

٢٧.٢٩ يجب على المنشأة قياس التزام (أصل) الضريبة المؤجلة باستخدام معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة التي قد تم سَنَّها أو التي أصبحت في حكم المسنونة في تاريخ التقرير. ويجب على المنشأة اعتبار أن معدلات الضريبة وأنظمة الضريبة قد أصبحت في حكم المسنونة عندما لا تكون الخطوات المتبقية في آلية سن المعدل والنظام قد أثرت في ناتج هذه الآلية في السابق ومن غير المحتمل أن تؤثر فيه في الوقت الحالي.

٢٨.٢٩ عندما تنطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات مختلفة من الربح الخاضع للضريبة، فإن المنشأة يجب عليها قياس التزامات (أصول) الضريبة المؤجلة باستخدام متوسط المعدلات التي تم سنها أو التي أصبحت في حكم المسنونة التي يتوقع أن تنطبق على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات التي تتوقع فيها تسوية التزام الضريبة المؤجلة (تحقق أصل الضريبة المؤجلة).

٢٩.٢٩ يجب أن يُظهِر قياس التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة الآثار الضريبية التي ستنتج عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن يتم بها، في تاريخ التقرير، استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري للأصول والالتزامات ذات الصلة. وتبعاً لذلك، يجب على المنشأة أن تقيس التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة والأساس الضريبي المتسقين مع الطريقة المتوقعة للاسترداد أو التسوية. فعلى سبيل المثال، إذا نتج الفرق المؤقت عن بند من بنود الدخل يتوقع أن يخضع للضريبة على أنه مكسب رأسمالي في فترة مستقبلية، فيتم قياس مصروف الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة والأساس الضريبي الخاص بالمكاسب الرأسمالية الذي يتسق مع استرداد المبلغ الدفتري من خلال البيع.

٣٠.٢٩ إذا نشأ التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة عن أصل غير قابل للإهلاك يتم قياسه باستخدام نموذج إعادة التقويم الوارد في القسم ١٧، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يُظهِر الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري للأصل غير القابل للإهلاك من خلال البيع. وإذا نشأ التزام أو أصل ضريبة مؤجلة عن عقار استثماري يقاس بالقيمة العادلة، فهناك افتراض يمكن دحضه بأن المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري سوف يتم استرداده من خلال البيع. وبناءً عليه، وما لم يتم دحض الافتراض، فإن قياس التزام الضريبة المؤجلة أو أصل الضريبة المؤجلة يجب أن يُظهِر الآثار الضريبية لاسترداد المبلغ الدفتري للعقار الاستثماري بشكل كامل من خلال البيع. ويتم دحض هذا الافتراض إذا كان العقار الاستثماري قابلاً للإهلاك ويحتفظ به ضمن نموذج أعمال هدفه هو استهلاك ما يقارب جميع المنافع الاقتصادية الكامنة في العقار الاستثماري بمرور الوقت، وليس من خلال البيع. وإذا تم دحض الافتراض، فيجب تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٩,٢٩.

٣١.٢٩ يجب إعادة النظر في المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة في نهاية كل فترة تقرير. ويجب على المنشأة تخفيض المبلغ الدفتري لأصل الضريبة المؤجلة بقدر ما لم يعد من المرجح أن يتوفر ما يكفي من الربح الخاضع للضريبة بحيث يسمح بالاستفادة من منفعة جزء من أصل الضريبة المؤجلة أو من منفعة ذلك الأصل بالكامل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل بقدر ما يصبح من المرجح أن يتوفر ما يكفي من الربح الخاضع للضريبة.

## قياس كل من الضرائب الحالية والمؤجلة

٣٢.٢٩ لا يجوز للمنشأة خصم التدفقات النقدية المستقبلية لأصول والتزامات الضريبة الحالية أو المؤجلة.

٣٣.٢٩ في بعض الدول، تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد بمعدل أعلى أو أقل إذا تم دفع جزء من الربح أو الأرباح المبقاة، أو تم دفعها كلها، على أنها توزيعات أرباح للمساهمين في المنشأة. وفي بعض الدول الأخرى، قد تكون ضرائب الدخل من الممكن استردادها أو مستحقة السداد إذا تم دفع جزء من الربح أو الأرباح المبقاة، أو تم دفعها كلها، على أنها توزيعات أرباح للمساهمين في المنشأة. وفي كلتا الحالتين، يجب على المنشأة أن تقيس الضرائب الحالية والمؤجلة باستخدام معدل الضريبة المنطبق على الأرباح غير الموزعة حتى تثبت المنشأة التزاماً بدفع توزيعات الأرباح. وعندما تثبت المنشأة الالتزام بدفع توزيعات الأرباح، فيجب عليها أن تثبت التزام (أصل) الضريبة الحالية أو المؤجلة الناتج عن ذلك وما يرتبط به من مصروف (دخل) ضريبي.

## الضرائب المستقطعة من المنبع على التوزيعات

٣٤.٢٩ عندما تدفع المنشأة توزيعات أرباح إلى المساهمين، قد تكون مطالبة بدفع جزء من توزيعات الأرباح إلى السلطات الضريبية نيابة عن المساهمين. ويتم تحميل مثل هذا المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع إلى السلطات الضريبية على حقوق الملكية على أنه جزء من توزيعات الأرباح.

## العرض

### التخصيص بين الدخل الشامل وحقوق الملكية

٣٥.٢٩ يجب على المنشأة أن تثبت مصروف الضريبة في نفس مكون مجموع الدخل الشامل (أي العمليات المستمرة، أو العمليات غير المستمرة، أو الدخل الشامل الآخر) أو مكون حقوق الملكية المثبت فيه المعاملة أو الحدث الآخر الذي نتج عنه مصروف الضريبة.

### التمييز بين المتداول وغير المتداول

٣٦.٢٩ عند قيام المنشأة بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة، والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات مستقلة في قائمة المركز المالي، فلا يجوز لها أن تصنف أي أصول (التزامات) ضريبة مؤجلة على أنها أصول (التزامات) متداولة.

## المقاصة

٣٧.٢٩ لا يجوز للمنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين أصول الضريبة الحالية والتزامات الضريبة الحالية، أو إجراء مقاصة بين أصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة، إلا إذا كان لديها حق واجب النفاذ قانوناً في إجراء مقاصة بين تلك المبالغ وكان بإمكانها أن تثبت، بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، أنها تنوي إمّا التسوية على أساس صافٍ أو تحقيق الأصل وتسوية الالتزام في آن واحد.

## الإفصاحات

٣٨.٢٩ يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الطبيعة والتأثير المالي لآثار المعاملات والأحداث الأخرى المثبتة على الضريبة الحالية والمؤجلة.

٣٩.٢٩ يجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن المكونات الرئيسية لمصروف (دخل) الضريبة. وقد تشمل هذه المكونات ما يلي:

(أ) مصروف (دخل) الضريبة الحالية.

(ب) أي تعديلات تُثبت خلال الفترة خاصة بضرائب حالية لفترات سابقة.

(ج) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بنشأة الفروقات المؤقتة وعكسها.

(د) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو بفرض ضرائب جديدة.

(هـ) مبلغ المنفعة الناشئة عن خسارة لأغراض الضريبة أو تخفيض في الضريبة المستحقة أو فرق مؤقت لم يتم إثباته سابقاً لفترة سابقة، ويتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة.

(و) التعديلات على مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة الناتجة عن تغير في الوضع الضريبي للمنشأة أو المساهمين فيها.

(ز) مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة الناشئ عن تخفيض، أو عكس تخفيض سابق، لأصل ضريبة مؤجلة وفقاً للفقرة ٢٩,٣١.

(ح) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بتلك التغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء"، بسبب أنه لا يمكن المحاسبة عنها بأثر رجعي.

٤٠.٢٩ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي بصورة منفصلة:

(أ) إجمالي الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بالبنود التي تم إثباتها على أنها بنود للدخل الشامل الآخر.

(ب) إجمالي الضريبة الحالية والمؤجلة المتعلقة بالبنود التي تم تحميلها أو إضافتها بشكل مباشر على حقوق الملكية.

(ج) تفسير لأي فروقات جوهرية بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي مضروباً في معدل الضريبة المنطبق. على سبيل المثال، قد تنشأ مثل هذه الفروقات من معاملات مثل الإيرادات المعفية من الضريبة أو المصروفات غير جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة).

(د) تفسير للتغيرات في معدل أو معدلات الضريبة المنطبقة مقارنة مع فترة التقرير السابقة.

(ه) لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة ولكل نوع من أنواع الخسائر لأغراض الضريبة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة، تفصح المنشأة عن:

(١) مبلغ التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة في نهاية فترة التقرير،

(٢) تحليل التغير في التزامات الضريبة المؤجلة وأصول الضريبة المؤجلة خلال الفترة.

(و) مبلغ (وتاريخ الانتهاء، إن وجد) الفروقات المؤقتة جائزة الحسم والخسائر لأغراض الضريبة غير المستغلة والتخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة التي لم يُثبت لها أصل ضريبة مؤجلة في قائمة المركز المالي.

(ز) تفسيراً لطبيعة الآثار المحتملة على ضريبة الدخل والتي يمكن أن تنتج عن دفع توزيعات الأرباح للمساهمين، وذلك في الظروف الموضحة في الفقرة ٢٩,٣٣.

٤١.٢٩ إذا لم تقم المنشأة بمقاصة أصول والتزامات الضريبة وفقاً للفقرة ٢٩,٣٧ بسبب عدم قدرتها على أن تثبت، بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما، أنها تخطط لتسويتها على أساس صافٍ أو تخطط لتحقيقها في آن واحد، فيجب على المنشأة الإفصاح عن المبالغ التي لم يتم مقاصتها وعن الأسباب التي ستجعل تطبيق المتطلب منطوياً على تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

# القسم رقم ٣٠

# "ترجمة العملة الأجنبية"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٣٠

## ترجمة العملة الأجنبية

### نطاق هذا القسم

١.٣٠ قد تزاول المنشأة الأنشطة الأجنبية بطريقتين. إحداها، أنه قد يكون لديها معاملات بعملات أجنبية، والأخرى، أنه قد يكون لديها عمليات أجنبية. وإضافة لذلك، قد تعرض المنشأة قوائمها المالية بعملة أجنبية. ويوضح هذا القسم كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض. وقد تم تغطية المحاسبة عن الأدوات المالية التي تستمد قيمتها من التغير في سعر صرف محدد لعملة أجنبية (على سبيل المثال، عقود الصرف الآجلة للعملات الأجنبية) والمحاسبة عن التحوط للبنود التي بعملات أجنبية في القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية".

### العملة الوظيفية

٢.٣٠ يجب على كل منشأة تحديد عملتها الوظيفية. والعملة الوظيفية للمنشأة هي عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة.

٣.٣٠ البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تُولِّد فيها النقد وتُنفقه بشكل رئيسي. ولذلك، فإن العوامل الآتية هي أهم العوامل التي تأخذها المنشأة في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:

(أ) العملة:

(١) التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار مبيعات السلع والخدمات (وستكون غالباً هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية أسعار البيع لسلعها وخدماتها)،

(٢) للبلد التي تحدد قوى المنافسة فيها ولوائحها بشكل رئيسي أسعار بيع سلع المنشأة وخدماتها.

(ب) العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والمواد والتكاليف الأخرى لتوريد السلع أو تقديم الخدمات (وستكون غالباً هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية التكاليف).

٤.٣٠ قد تقدم العوامل الآتية أيضاً دليلاً على العملة الوظيفية للمنشأة:

(أ) العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (إصدار أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية).

(ب) العملة التي تُحفظ بها عادةً المقبوضات من الأنشطة التشغيلية.

٥.٣٠ تؤخذ العوامل الإضافية أدناه في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية لعملية أجنبية، وما إذا كانت عملتها الوظيفية هي نفس العملة الوظيفية للمنشأة المعدة للتقرير (المنشأة المعدة للتقرير، في هذا السياق، هي المنشأة التي تكون لديها عملية أجنبية في صورة منشأة تابعة لها، أو فرع لها، أو منشأة زميلة لها أو مشروع مشترك لها):

(أ) ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية على أنها امتداد للمنشأة المعدة للتقرير، بدلاً من أن يتم تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية. ومن أمثلة الحالة الأولى ما يكون عندما تبيع العملية الأجنبية فقط بضائع

مستوردة من المنشأة المعدة للتقرير وتحول المتحصلات إليها. ومن أمثلة الحالة الثانية ما يكون عندما تراكم العملية نقداً وبنوداً نقدية أخرى، وتتكبد مصروفات، وتولد دخلاً وترتب قروضاً، ويكون كل ذلك تقريباً بعملتها المحلية.

(ب) ما إذا كانت المعاملات مع المنشأة المعدة للتقرير تشكل نسبة عالية أو منخفضة من أنشطة العملية الأجنبية.

(ج) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للمنشأة المعدة للتقرير وأنها متاحة للتحويل إليها سهولة.

(د) ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة الواجبات القائمة والمتوقعة عادةً فيما يتعلق بالديون، بدون توفير أموال من المنشأة المعدة للتقرير.

## التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

### الإثبات الأولي

٦.٣٠ المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مُقوّمة بعملة أجنبية أو معاملة تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عند قيام المنشأة بما يلي:

(أ) شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مُقوماً بعملة أجنبية؛ أو

(ب) اقتراض أو إقراض أموال حينما تكون المبالغ مستحقة السداد أو مستحقة التحصيل مُقوّمة بعملة أجنبية؛ أو

(ج) القيام بطرق أخرى باقتناء أو استبعاد أصول، أو تحمل أو تسوية التزامات، مُقوّمة بعملة أجنبية.

٧.٣٠ يجب على المنشأة أن تسجل المعاملة بعملة أجنبية عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية، عن طريق تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة على المبلغ بالعملة الأجنبية.

٨.٣٠ تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة لأول مرة للإثبات وفقاً لهذا المعيار. ولأسباب عملية، يُستخدم غالباً سعر يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم متوسط السعر لأسبوع أو شهر لجميع المعاملات بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. ومع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير.

### التقرير في نهاية فترات التقرير اللاحقة

٩.٣٠ يجب على المنشأة في نهاية كل فترة تقرير:

(أ) ترجمة البنود النقدية التي بعملة أجنبية باستخدام سعر الإقفال؛

(ب) ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية، باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛

(ج) ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد القيمة العادلة.

١٠.٣٠ يجب على المنشأة أن تثبت فروقات الصرف الناشئة عن تسوية البنود النقدية، أو عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في الفترات السابقة، ضمن الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما تم توضيحه في الفقرة ١٣،٣٠.

١١.٣٠ عندما يتطلب قسم آخر في هذا المعيار إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الدخل الشامل الآخر، فإن المنشأة يجب عليها إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة ناتج من سعر الصرف ضمن الدخل الشامل الآخر. وفي المقابل، عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة، فإن المنشأة يجب عليها إثبات أي جزء من المكسب أو الخسارة ناتج من سعر الصرف ضمن الربح أو الخسارة.

## صافي الاستثمار في عملية أجنبية

١٢.٣٠ قد يكون لدى المنشأة بند نقدي مستحق التحصيل من عملية أجنبية أو مستحق السداد لها. والبند الذي لم يتم التخطيط لتسويته والذي من غير المحتمل أن تتم تسويته في المستقبل المنظور هو، في جوهره، جزء من صافي استثمار المنشأة في تلك العملية الأجنبية، وتتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرة ١٣،٣٠. وقد تشمل مثل هذه البنود النقدية مبالغ مستحقة التحصيل طويلة الأجل أو قروضاً طويلة الأجل، ولكنها لا تشمل المبالغ مستحقة التحصيل من المدينين التجاريين أو مستحقة السداد إلى الدائنين التجاريين.

١٣.٣٠ يجب إثبات فروقات الصرف التي تنشأ عن بند نقدي يشكل جزءاً من صافي استثمار المنشأة المعدة للتقرير في عملية أجنبية ضمن الربح أو الخسارة في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة المعدة للتقرير أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، حسب مقتضى الحال. وفي القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والمنشأة المعدة للتقرير (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية منشأة تابعة)، يجب إثبات فروقات الصرف هذه ضمن الدخل الشامل الآخر ويتم التقرير عنها على أنها مكون من مكونات حقوق الملكية. ولا يجوز إثباتها ضمن الربح أو الخسارة عند استبعاد صافي الاستثمار.

## تغيير العملة الوظيفية

١٤.٣٠ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة، فإن المنشأة يجب عليها تطبيق إجراءات الترجمة المنطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

١٥.٣٠ كما هو موضح في الفقرات ٢،٣٠ – ٥،٣٠، تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف الأساس ذات الصلة بالمنشأة. وبناءً عليه، فإن العملة الوظيفية لا يمكن تغييرها بعد تحديدها إلا إذا كان هناك تغيير في تلك المعاملات والأحداث والظروف الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي تغيير العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع السلع والخدمات إلى تغيير العملة الوظيفية للمنشأة.

١٦.٣٠ تتم المحاسبة عن أثر تغيير العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تترجم المنشأة جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتتم معالجة المبالغ المترجمة الناتجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية.

## استخدام عملة عرض بخلاف العملة الوظيفية

### الترجمة لعملة العرض

١٧.٣٠ يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإن المنشأة يجب عليها أن تترجم بنود الدخل والمصروفات والمركز المالي إلى عملة العرض. فعلى سبيل المثال، عندما تضم المجموعة منشآت فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإن بنود الدخل والمصروفات والمركز المالي لكل منشأة يتم التعبير عنها بعملة مشتركة بحيث يمكن عرض القوائم المالية الموحدة.

١٨.٣٠ يجب على المنشأة التي لا تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح أن تترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات الآتية:

(أ) يجب ترجمة الأصول والالتزامات لكل قائمة معروضة من قوائم المركز المالي (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك.

(ب) يجب ترجمة الدخل والمصروفات لكل قائمة من قوائم الدخل الشامل (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات.

(ج) يجب إثبات جميع فروقات الصرف الناتجة ضمن الدخل الشامل الآخر ويجب التقرير عنها على أنها مكون لحقوق الملكية. ولا يجوز إعادة تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة.

١٩.٣٠ لأسباب عملية، يمكن للمنشأة أن تستخدم سعراً يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال، متوسط السعر للفترة، لترجمة بنود الدخل والمصروف. ومع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة ما غير مناسب إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل كبير.

٢٠.٣٠ تنتج فروقات الصرف المشار إليها في الفقرة ١٨,٣٠(ج) من:

(أ) ترجمة الدخل والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

(ب) ترجمة صافي الأصول الافتتاحي بسعر إقفال يختلف عن سعر الإقفال السابق.

وعندما تتعلق فروقات الصرف بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، فإن فروقات الصرف المتراكمة الناشئة عن الترجمة والتي تُنسب إلى الحصة غير المسيطرة يتم تخصيصها إلى الحصة غير المسيطرة، ويتم إثباتها على أنها جزء منها في قائمة المركز المالي الموحدة.

٢١.٣٠ يجب على المنشأة التي تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح أن تترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات المحددة في القسم ٣١ "التضخم الجامح".

 

**ترجمة العملية الأجنبية إلى عملة عرض المستثمر**

٢٢.٣٠ عند دمج أصول والتزامات العملية الأجنبية ودخلها ومصروفاتها مع تلك الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير، يجب على المنشأة أن تتبع إجراءات التوحيد العادية، مثل إزالة الأرصدة البينية والمعاملات المتبادلة داخل المجموعة مع منشأة تابعة (انظر القسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمستقلة") وإجراءات الترجمة الموضحة في الفقرات ١٧,٣٠ - ٢١,٣٠. وبالرغم من ذلك، فإن الأصل (أو الالتزام) النقدي البيني، سواءً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، لا يمكن إزالته مقابل الالتزام (أو الأصل) البيني المقابل له بدون إظهار نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. وذلك نظراً لأن البند النقدي يمثّل تعهداً بتحويل عملة إلى أخرى ويُعرِّض المنشأة المعدة للتقرير لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. وبناءً عليه، فإن المنشأة المعدة للتقرير تستمر في إثبات أي فرق صرف من هذا القبيل في القوائم المالية الموحدة ضمن الربح أو الخسارة، وإذا كان فرق الصرف ناشئاً عن الحالات الموضحة في الفقرة ١٣,٣٠، فيجب على المنشأة إثباته على أنه دخل شامل آخر.

٢٣.٣٠ إن أية شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات، بسبب القيمة العادلة، على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات الناشئة عن الاستحواذ على تلك العملية الأجنبية يجب معالجتها على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقاً للفقرة ١٨,٣٠.

## الإفصاحات

٢٤.٣٠ في الفقرتين ٢٦,٣٠ و٢٧,٣٠، تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة المجموعة، على العملة الوظيفية للمنشأة الأم.

٢٥.٣٠ يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) مبلغ فروقات الصرف التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة، باستثناء تلك الناشئة عن أدوات مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للقسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢.

(ب) مبلغ فروقات الصرف التي نشأت خلال الفترة وتم تصنيفها في مكون منفصل لحقوق الملكية في نهاية الفترة.

٢٦.٣٠ يجب على المنشأة أن تفصح عن العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وعندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة، ويجب عليها الإفصاح عن العملة الوظيفية وعن سبب استخدام عملة عرض مختلفة.

٢٧.٣٠ عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية سواءً للمنشأة المعدة للتقرير أو لعملية أجنبية مهمة، فإن المنشأة يجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب تغيير العملة الوظيفية.

# القسم رقم ٣١

# "التضخم الجامح"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣١ "التضخم الجامح" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٣١

## التضخم الجامح

### نطاق هذا القسم

١٫٣١ ينطبق هذا القسم على المنشآت التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ويتطلب هذا القسم من مثل هذه المنشآت إعداد قوائم مالية مُعدَّلة بآثار التضخم الجامح.

### الاقتصاد ذو التضخم الجامح

٢٫٣١ لا يضع هذا القسم معدلاً مطلقاً يُعدّ عنده الاقتصاد مُتّسماً بالتضخم الجامح. ويجب على إدارة المنشأة الاجتهاد أخذاً في الحسبان كل المعلومات المتاحة والتي تتضمن على سبيل المثال لا الحصر المؤشرات الممكنة الآتية للتضخم الجامح:

(أ) يفضل عموم السكان الاحتفاظ بثروتهم في صورة أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويتم فوراً استثمار المبالغ المحتفظ بها بالعملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية.

(ب) يتعامل عموم السكان مع المبالغ النقدية ليس بالعملة المحلية ولكن بعملة أجنبية مستقرة نسبياً. ويمكن أن يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة.

(ج) تتم المبيعات والمشتريات لأجَل بأسعار تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان، حتى ولو كانت الفترة قصيرة.

(د) يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار.

(هـ) يقارب معدل التضخم المتراكم على مدى ثلاث سنوات، أو يتجاوز، نسبة ١٠٠٪.

### وحدة القياس في القوائم المالية

٣٫٣١ يجب التعبير عن كل المبالغ المعروضة في القوائم المالية للمنشأة التي تُعد عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ويجب أيضاً التعبير عن المعلومات المقارنة للفترة السابقة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٫١٤، وأي معلومات فيما يتعلق بفترات أسبق، بوحدة القياس الجارية في تاريخ التقرير.

٤٫٣١ تتطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا القسم استخدام مؤشر عام للأسعار، يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. وتتوفر في معظم الاقتصادات مؤشر عام معترف به للأسعار، يتم إعداده عادة من قبل الحكومة، وتتبعه المنشآت.

### إجراءات إعادة عرض القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية

#### قائمة المركز المالي

٥٫٣١ يتم إعادة عرض مبالغ قائمة المركز المالي عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار إذا لم يكن معبراً عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير.

٦٫٣١ لا يتم إعادة عرض البنود النقدية لأنه يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. والبنود النقدية

هي النقود المحتفظ بها والبنود التي سيتم استلامها أو دفعها نقداً.

٧.٣١ يتم تعديل الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية، مثل السندات والقروض المربوطة بمؤشر، وفقاً للاتفاقية، ويتم عرضها بهذا المبلغ المُعدّل في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

٨.٣١ تُعد جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير نقدية:

(أ) يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في نهاية فترة التقرير، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة العادلة، لذلك لا يتم إعادة عرضها. ويتم إعادة عرض جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير النقدية.

(ب) معظم البنود غير النقدية يتم تسجيلها بالتكلفة أو بالتكلفة مطروحاً منها الإهلاك؛ وعليه يتم التعبير عنها بالمبالغ الجارية في تاريخ اقتنائها. ويتم تحديد التكلفة، أو التكلفة مطروحاً منها الإهلاك، التي يُعاد عرضها لكل بند عن طريق تطبيق التغير في أحد المؤشرات العامة للأسعار، من تاريخ الاقتناء إلى نهاية فترة التقرير، على التكلفة التاريخية للبند وإهلاكه المتراكم.

(ب أ) يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في تواريخ أخرى بخلاف تاريخ الاقتناء أو تاريخ التقرير، على سبيل المثال، العقارات والآلات والمعدات التي تمت إعادة تقويمها في تاريخ سابق. وفي هذه الحالات، يتم إعادة عرض المبالغ الدفترية من تاريخ إعادة التقويم.

(ج) يتم تخفيض المبلغ المُعاد عرضه لبند غير نقدي، وفقاً للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول" عندما يتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه.

٩.٣١ في بداية الفترة الأولى لتطبيق هذا القسم، يتم إعادة عرض مكونات حقوق الملكية، باستثناء الأرباح المبقاة وأي فائض إعادة تقويم، عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار بدءاً من التواريخ التي تمت فيها المساهمة بالمكونات أو التواريخ التي نشأت فيها المكونات بأية صورة أخرى. ويتم استبعاد أي فائض إعادة تقويم يكون قد نشأ في فترات سابقة. وتشتق الأرباح المبقاة المُعاد عرضها من جميع المبالغ الأخرى الواردة في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

١٠.٣١ في نهاية الفترة الأولى وفي الفترات اللاحقة، يتم إعادة عرض جميع مكونات حقوق الملكية الخاصة بالملاك عن طريق تطبيق مؤشر عام للأسعار بدءاً من بداية الفترة أو من تاريخ المساهمة، إذا كان متأخراً. ويتم الإفصاح عن التغيرات في حقوق ملكية الملاك للفترة وفقاً للقسم ٦ "قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل والأرباح المبقاة".

**قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل**

١١.٣١ يجب التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة الدخل الشامل (وقائمة الدخل، في حال عرضها) بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير. ولذلك، يلزم إعادة عرض جميع المبالغ عن طريق تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار بدءاً من التواريخ التي تم فيها بشكل أولي إثبات بنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية. وإذا كان التضخم العام متوازن تقريباً على مدار الفترة، وكانت بنود الدخل والمصروفات تنشأ بصورة متوازنة تقريباً على مدار الفترة، فقد يكون من المناسب استخدام معدل متوسط للتضخم.

 

**قائمة التدفقات النقدية**

١٢.٣١ يجب على المنشأة التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة التدفقات النقدية بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة التقرير.

**المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي**

١٣.٣١ في فترة التضخم، تفقد المنشأة التي تحتفظ بأصول نقدية زيادة عن الالتزامات النقدية قوة شرائية، وتكسب المنشأة التي عليها التزامات نقدية زيادة عن الأصول النقدية قوة شرائية، طالما لم تكن الأصول والالتزامات مربوطة بمستوى أسعار. ويجب على المنشأة أن تضمن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في الربح أو الخسارة. ويجب على المنشأة مقاصة التعديل الذي تم إجراؤه وفقاً للفقرة ٧,٣١ على تلك الأصول والالتزامات المربوطة بموجب اتفاقية بالتغيرات في الأسعار مقابل المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي.

**الاقتصادات التي لم تعد ذات تضخم جامح**

١٤.٣١ عندما لا يُعد اقتصاد ما ذا تضخم جامح ولا تستمر المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لهذا القسم، فإن المنشأة يجب عليها معالجة المبالغ المُعبر عنها بعملة العرض في نهاية فترة التقرير السابقة على أنها الأساس للمبالغ الدفترية في قوائمها المالية اللاحقة.

## الإفصاحات

١٥.٣١ يجب على المنشأة التي ينطبق عليها هذا القسم الإفصاح عمّا يلي:

(أ) حقيقة أنه قد تم إعادة عرض القوائم المالية وبيانات الفترات السابقة الأخرى تبعاً للتغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية.

(ب) ماهية ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ التقرير والتغيرات خلال فترة التقرير الحالية وفترة التقرير السابقة.

(ج) مبلغ المكسب أو الخسارة من البنود النقدية.

# القسم رقم ٣٢

# "الأحداث بعد نهاية فترة التقرير"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٢ "الأحداث بعد نهاية فترة التقرير" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٣٢

## الأحداث بعد نهاية فترة التقرير

### نطاق هذا القسم

١.٣٢ يعرِّف هذا القسم الأحداث بعد نهاية فترة التقرير، ويحدد مبادئ إثبات تلك الأحداث وقياسها والإفصاح عنها.

### تعريف الأحداث بعد نهاية فترة التقرير

٢.٣٢ الأحداث بعد نهاية فترة التقرير هي تلك الأحداث، المواتية وغير المواتية، التي تحدث بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. ويوجد نوعان من الأحداث:

(أ) تلك التي توفر دليلاً على ظروف كانت موجودة في نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير تتطلب تعديلات).

(ب) تلك التي تشير إلى ظروف نشأت بعد نهاية فترة التقرير (أحداث بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات).

٣.٣٢ تشمل الأحداث بعد نهاية فترة التقرير جميع الأحداث الواقعة حتى التاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار، حتى ولو وقعت تلك الأحداث بعد الإعلان العام عن الربح أو الخسارة أو عن المعلومات المالية الأخرى المختارة.

### الإثبات والقياس

**الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي تتطلب تعديلات**

٤.٣٢ يجب على المنشأة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها، لتعكس الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي تتطلب تعديلات.

٥.٣٢ فيما يلي أمثلة على الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي تتطلب تعديلات، والتي تتطلب من المنشأة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، أو أن تثبت بنوداً لم تكن مُثبتة سابقاً:

(أ) التسوية بعد نهاية فترة التقرير، في دعوى قضائية، التي تؤكد أن المنشأة كان عليها واجب حاليّ في نهاية فترة التقرير. وتُعدل المنشأة أي مخصص مُثبت سابقاً يتعلق بهذه الدعوى القضائية، وفقاً للقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات"، أو تُثبت مخصصاً جديداً. ولا تكتفي المنشأة بأن تُفصح فقط عن وجود التزام محتمل، إذ توفر التسوية أدلة إضافية يجب أن تُؤخذ في الحسبان عند تحديد المخصص الذي ينبغي أن يُثبت في نهاية فترة التقرير وفقاً للقسم ٢١.

(ب) تلقِّي معلومات بعد نهاية فترة التقرير تبيّن أن أصلاً قد هبطت قيمته في نهاية فترة التقرير، أو أنه يلزم تعديل مبلغ خسارة الهبوط المُثبتة سابقاً لذلك الاصل. على سبيل المثال:

(١) يؤكد عادةً إفلاس عميل، بعد نهاية فترة التقرير، وجود خسارة لمبلغ مستحق التحصيل من مدين تجاري في نهاية فترة التقرير، وأنه يلزم المنشأة أن تُعدل المبلغ الدفتري للمبلغ مستحق التحصيل من المدين التجاري؛

(٢) قد يقدم بيع مخزون بعد نهاية فترة التقرير دليلاً على سعر بيعه في نهاية فترة التقرير لغرض تقييم الهبوط في ذلك التاريخ.

(ج) القيام بعد نهاية فترة التقرير بتحديد تكلفة الأصول المُشتراة قبل نهاية فترة التقرير، أو المتحصلات من الأصول المباعة قبل نهاية فترة التقرير.

(د) القيام بعد فترة التقرير بتحديد مبلغ المشاركة في الأرباح أو مدفوعات المكافآت، إذا كان على المنشأة واجب نظامي أو ضمني في نهاية فترة التقرير بالقيام بتلك المدفوعات نتيجة أحداث قبل ذلك التاريخ (انظر القسم ٢٨ "منافع الموظفين").

(هـ) اكتشاف غش أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية غير صحيحة.

**الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات**

٦.٣٢ لا يجوز للمنشأة أن تعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً بعد نهاية فترة التقرير لا تتطلب تعديلات.

٧.٣٢ من أمثلة الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:

(أ) الانخفاض في القيمة السوقية للاستثمارات بين نهاية فترة التقرير والتاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية للإصدار. ولا يتعلق الانخفاض في القيمة السوقية عادةً بحالة الاستثمارات في نهاية فترة التقرير، ولكنه يعكس ظروفاً نشأت لاحقاً. وبناءً عليه، لا تعدل المنشأة المبالغ المُثبتة للاستثمارات في قوائمها المالية. وبالمثل، لا تقوم المنشأة بتحديث المبالغ المُفصح عنها للاستثمارات كما في نهاية فترة التقرير، رغم أنه قد يلزمها أن تقدم إفصاحاً إضافياً، وفقاً للفقرة ١٠.٣٢.

(ب) المبلغ الذي يصبح مستحقاً نتيجة لحكم أو تسوية في صالح المنشأة في دعوى قضائية بعد تاريخ التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. ويعد ذلك أصلاً محتملاً في تاريخ التقرير (انظر الفقرة ١٣.٢١)، وقد يتطلب الأمر تقديم إفصاح عنه بموجب الفقرة ١٦.٢١. وفي المقابل، فإن الاتفاق على مبلغ التعويضات الذي يقضي به حكم يتم التوصل إليه قبل تاريخ التقرير، ولكنه لم يُثبت سابقاً لأن المبلغ لم يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، يمكن أن يشكّل حدثاً يتطلب تعديلات.

**توزيعات الأرباح**

٨.٣٢ إذا أعلنت المنشأة بعد نهاية فترة التقرير عن توزيعات أرباح لحملة أدوات حقوق ملكيتها، فلا يجوز للمنشأة أن تثبت تلك التوزيعات على أنها التزام في نهاية فترة التقرير. ويمكن عرض مبلغ توزيعات الأرباح على أنه مكون منفصل للأرباح المبقاة في نهاية فترة التقرير.

## الإفصاح

**تاريخ الاعتماد للإصدار**

٩.٣٢ يجب على المنشأة أن تفصح عن التاريخ الذي اعتُمدت فيه القوائم المالية للإصدار، وعن الشخص الذي قام بذلك الاعتماد. وإذا كان لملاك المنشأة، أو لغيرهم، سلطة تعديل القوائم المالية بعد الإصدار، فإن المنشأة يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.

**الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات**

١٠.٣٢ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي لكل صنف من أصناف الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات:

(أ) طبيعة الحدث.

(ب) تقدير لأثره المالي، أو بيان أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

١١.٣٢ فيما يلي أمثلة على الأحداث بعد نهاية فترة التقرير التي لا تتطلب تعديلات، والتي - بشكل عام - تستوجب إفصاحاً، وهذه الإفصاحات يجب أن تعكس المعلومات التي أصبحت معروفه بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار:

(أ) تجميع رئيسي للأعمال أو استبعاد منشأة تابعة رئيسية.

(ب) الإعلان عن خطة لإيقاف عملية معينة.

(ج) مشتريات رئيسية لأصول، أو استبعادات أو خطط لاستبعاد أصول، أو مصادرة أصول رئيسية من قبل الحكومة.

(د) دمار وحدة إنتاج رئيسية جراء حريق.

(هـ) الإعلان عن إعادة هيكلة رئيسية، أو البدء في تنفيذها.

(و) إصدار أو إعادة شراء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين للمنشأة.

(ز) التغيرات الكبيرة بشكل غير عادي في أسعار الأصول أو أسعار صرف العملات الأجنبية.

(ح) التغيرات في معدلات الضريبة أو أنظمة الضريبة التي تم سنّها أو الإعلان عنها، والتي يكون لها أثر مهم على أصول والتزامات الضريبة الحالية والمؤجلة.

(ط) الدخول في تعهدات مهمة أو التزامات محتملة، على سبيل المثال، بإصدار ضمانات مهمة.

(ي) البدء في نزاع قضائي رئيسي ناشئ فقط عن أحداث وقعت بعد نهاية فترة التقرير.

# القسم رقم ٣٣

# "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٣ "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٣٣

## الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

### نطاق هذا القسم

١.٣٣ يتطلب هذا القسم من المنشأة أن تدرج في قوائمها المالية الإفصاحات اللازمة للفت الانتباه إلى احتمال تأثر مركزها المالي وربحها أو خسارتها بوجود أطراف ذات علاقة وبمعاملات وأرصدة غير مسددة مع مثل تلك الأطراف.

### تعريف الطرف ذي العلاقة

٢.٣٣ الطرف ذو العلاقة هو شخص له علاقة، أو منشأة لها علاقة، بالمنشأة التي تُعد قوائمها المالية (المنشأة المعدة للتقرير):

(أ) يكون الشخص، أو أحد أفراد أسرته المقربين، ذا علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير، إذا كان ذلك الشخص:

(١) أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة المعدة للتقرير، أو في المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٢) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو

(٣) له تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير.

(ب) تُعد منشأة ما ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير في حالة استيفاء أي من الشروط الآتية:

(١) أن تكون المنشأة والمنشأة المعدة للتقرير أعضاءً في المجموعة نفسها (ويعني هذا أن كل منشأة أُمّ ومنشأة تابعة ومنشأة تابعة زميلة تُعد أطرافاً ذات علاقة ببعضها).

(٢) أن تكون إحدى المنشأتين منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة الأخرى، (أو منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضواً فيها).

(٣) أن تكون كلتا المنشأتين مشروعين مشتركين للطرف الثالث نفسه.

(٤) أن تكون إحدى المنشأتين مشروعاً مشتركاً لمنشأة ثالثة وتكون المنشأة الأخرى منشأة زميلة للمنشأة الثالثة.

(٥) أن تكون المنشأة بمثابة خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة لمصلحة الموظفين إمّا في المنشأة المعدة للتقرير أو في منشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير. وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي في حد ذاتها إحدى تلك الخطط، يُعَد أصحاب الأعمال الراعين لها أيضاً ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير.

(٦) أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة، أو للسيطرة المشتركة، من قبل أحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ).

(٧) أن تقدم المنشأة، أو أي عضو في المجموعة التي تعد المنشأة جزءاً منها، للمنشأة المعدة للتقرير أو المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير خدمات تُعد من اختصاص كبار موظفي الإدارة.

(٨) أن يكون لأحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ) (٢) تأثير مهم على المنشأة أو يكون أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة (أو المنشأة الأم للمنشأة).

٣.٣٣ عند النظر في احتمال أن تكون علاقة ما مع أحد الأطراف علاقة مع طرف ذي علاقة، يجب على المنشأة تقييم جوهر

العلاقة وليس مجرد الشكل القانوني.

٤.٣٣ في سياق هذا المعيار، لا يُعد ما يلي بالضرورة أطرافاً ذات علاقة:

(أ) منشأتان تتشاركان فقط في أحد أعضاء مجلس الإدارة أو أحد كبار موظفي الإدارة.

(ب) مشاركان يتقاسمان فقط السيطرة المشتركة على مشروع مشترك.

(ج) أي مما يلي فقط بحكم تعاملاتهم العادية مع المنشأة (رغم أنهم قد يؤثرون على حرية تصرف المنشأة أو يشاركون في عملية اتخاذ قراراتها):

(١) مقدمو التمويل؛ أو

(٢) الاتحادات العمالية؛ أو

(٣) المرافق العامة؛ أو

(٤) الإدارات والهيئات الحكومية.

(د) عميل أو مورد أو مانح امتياز أو موزع أو وكيل عام تزاول معه المنشأة أعمالاً بأحجام كبيرة، فقط بحكم التبعية الاقتصادية الناتجة عن ذلك.

## الإفصاحات

### الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة

٥.٣٣ يجب الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، بغض النظر عمّا إذا كانت هناك معاملات فيما بينهما ينطبق عليها وصف معاملات مع أطراف ذات علاقة. ويجب على أي منشأة أن تُفصح عن اسم منشأتها الأم، وعن الطرف المسيطر النهائي، إذا كان مختلفاً عن المنشأة الأم. وإذا لم يكن أي من المنشأة الأم أو الطرف المسيطر النهائي يعد قوائم مالية متاحة للاستخدام العام، فيجب الإفصاح عندئذ عن اسم أكبر منشأة أُمّ تالية (إن وجدت) تقوم بذلك.

### الإفصاح عن تعويضات كبار موظفي الإدارة

٦.٣٣ كبار موظفي الإدارة هم أولئك الأشخاص الذين لهم سلطة ومسؤولية التخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها والرقابة عليها، بشكل مباشر أو غير مباشر، بما في ذلك أي مدير (سواءً كان تنفيذياً أو غير ذلك) لتلك المنشأة. ويشمل التعويض جميع منافع الموظفين (حسب التعريف الوارد في القسم ٢٨ "منافع الموظفين") بما في ذلك منافع الموظفين التي في شكل مدفوعات على أساس الأسهم (انظر القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم"). وتشمل منافع الموظفين جميع أشكال العوض المدفوع أو مستحق الدفع أو المقدم من قبل المنشأة، أو بالنيابة عنها (على سبيل المثال من قبل منشأتها الأم أو من أحد المساهمين فيها)، مقابل الخدمات المقدمة للمنشأة. وتشمل أيضاً العوض المدفوع بالنيابة عن المنشأة الأم للمنشأة مقابل السلع أو الخدمات المقدمة للمنشأة.

٧.٣٣ يجب على المنشأة أن تُفصح عن تعويض كبار موظفي الإدارة بشكل إجمالي.

**الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة**

٨.٣٣ المعاملة مع طرف ذي علاقة هي نقل موارد أو خدمات أو واجبات بين المنشأة المعدة للتقرير وطرف ذي علاقة، بغض النظر عمّا إذا كان قد تم فرض سعر. ومن بين المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تُعد شائعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، على سبيل المثال لا الحصر:

(أ) المعاملات بين المنشأة ومالكها الرئيسي (ملاكها الرئيسيين).

(ب) المعاملات بين المنشأة ومنشأة أخرى عندما تخضع كلتاهما لسيطرة واحدة من قبل منشأة واحدة أو شخص واحد.

(ج) المعاملات التي تتحمل فيها بشكل مباشر منشأة أخرى أو شخص يسيطر على المنشأة المعدة للتقرير مصروفات كانت ستتحملها المنشأة المعدة للتقرير.

٩.٣٣ إذا كان للمنشأة معاملات مع أطراف ذات علاقة، فيجب عليها أن تفصح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة، إضافة إلى المعلومات عن تلك المعاملات والأرصدة غير المسددة والتعهدات، التي تعد ضرورية لفهم الأثر المحتمل للعلاقة على القوائم المالية. وتُعد متطلبات الإفصاح هذه متطلبات إضافية للمتطلبات الواردة في الفقرة ٧,٣٣ والمتعلقة بالإفصاح عن تعويض كبار موظفي الادارة. وكحد أدنى، يجب أن تشمل الإفصاحات ما يلي:

(أ) مبلغ المعاملات.

(ب) مبلغ الأرصدة غير المسددة، متضمنة:

(١) شروطها وأحكامها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة العوض الذي سيُقدم عند التسوية،

(٢) تفاصيل أي ضمانات مقدمة أو مستلمة.

(ج) مخصصات المبالغ المستحقة غير القابلة للتحصيل فيما يتعلق بمبلغ الأرصدة غير المسددة.

(د) المصروف المُثبت خلال الفترة، المتعلق بالديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة على الأطراف ذات العلاقة.

وقد تشمل مثل هذه المعاملات مشتريات أو مبيعات أو عمليات نقل للسلع أو الخدمات، وإيجارات وضمانات وتسويات تقوم بها المنشأة نيابة عن الطرف ذي العلاقة أو العكس.

١٠.٣٣ يجب أن تقدم المنشأة الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة ٩,٣٣ بشكل منفصل لكل من الأصناف الآتية:

(أ) المنشآت التي لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة.

(ب) المنشآت التي يكون للمنشأة سيطرة عليها أو يكون لها سيطرة مشتركة أو تأثير مهم عليها.

(ج) كبار موظفي الإدارة في المنشأة أو في منشأتها الأم (بشكل إجمالي).

(د) الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

١١.٣٣ تُعفى المنشأة من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ٩,٣٣ فيما يتعلق بالمعاملات مع الجهات الآتية:

(أ) الدولة (حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) التي لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على المنشأة المعدة

للتقرير.

(ب) منشأة أخرى تُعد طرفاً ذا علاقة لأن نفس الدولة لها سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير مهم على كل من المنشأة المعدة للتقرير والمنشأة الأخرى.

ومع ذلك، يجب أن تستمر المنشأة في الإفصاح عن العلاقة التي تُعد علاقة بين منشأة أم ومنشأة تابعة لها كما هو مطلوب بموجب الفقرة ٥,٣٣.

١٢.٣٣ فيما يلي أمثلة للمعاملات التي يجب أن يُفصح عنها إذا كانت مع طرف ذي علاقة:

(أ) مشتريات أو مبيعات السلع (تامة أو غير تامة الصنع).

(ب) مشتريات أو مبيعات العقارات والأصول الأخرى.

(ج) تقديم أو تلقي الخدمات.

(د) الإيجارات.

(هـ) عمليات نقل البحث والتطوير.

(و) عمليات النقل بموجب اتفاقيات الترخيص.

(ز) عمليات النقل بموجب ترتيبات التمويل (بما في ذلك القروض والمساهمات في حقوق الملكية نقداً أو عيناً).

(ح) تقديم الضمانات أو الضمانات الرهنية.

(ط) تسوية الالتزامات بالنيابة عن المنشأة أو من قبل المنشأة بالنيابة عن طرف آخر.

(ي) المشاركة من قبل المنشأة الأم أو منشأة تابعة في خطة ذات منافع محددة يتم بموجبها توزيع المخاطر بين منشآت المجموعة.

١٣.٣٣ لا يجوز للمنشأة أن تنص على أن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات التي تتم بإرادة حرة إلا إذا أمكن التحقق من تلك الشروط.

١٤.٣٣ يمكن للمنشأة أن تفصح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل مُجمع إلا عندما يكون الإفصاح بشكل منفصل ضرورياً لفهم آثار المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على القوائم المالية للمنشأة.

# القسم رقم ٣٤

# "الأنشطة المتخصصة"

**اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٤ " الأنشطة المتخصصة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.**

## القسم ٣٤

## الأنشطة المتخصصة

### نطاق هذا القسم

١.٣٤ يقدم هذا القسم إرشادات للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تعمل في ثلاثة أنواع من الأنشطة المتخصصة - الزراعة، والأنشطة الاستخراجية، وامتيازات الخدمة العامة.

### الزراعة

٢.٣٤ يجب على المنشأة التي تستخدم هذا المعيار والتي تقوم بنشاط زراعي أن تحدد سياستها المحاسبية لكل فئة من فئات أصولها الحيوية كما يلي:

(أ) يجب على المنشأة أن تستخدم نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات ٤,٣٤ - ٧,٣٤ لتلك الأصول الحيوية التي يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

(ب) يجب على المنشأة أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد في الفقرات ٨,٣٤ - ١٠,٣٤ لجميع الأصول الحيوية الأخرى.

**الإثبات**

٣.٣٤ يجب على المنشأة أن تثبت أصلاً حيوياً أو منتجاً زراعياً فقط في الحالات الآتية:

(أ) عندما تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

(ب) عندما يكون من المرجح أن تتدفق للمنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل؛

(ج) عندما يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

**القياس – نموذج القيمة العادلة**

٤.٣٤ يجب على المنشأة أن تقيس الأصل الحيوي عند الإثبات الأولي وفي كل تاريخ تقرير بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ويجب إثبات التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة.

٥.٣٤ يجب أن يتم قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند الحصاد. ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق القسم ١٣ "المخزون" أو تطبيق أي قسم آخر منطبق من أقسام هذا المعيار.

٦.٣٤ عند تحديد القيمة العادلة، يجب أن تأخذ المنشأة في الحسبان ما يلي:

(أ) إذا كان هناك سوق نشطة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي في مكانه الحالي وبحالته الحالية، فإن الأسعار المعلنة في هذا السوق تُعد هي الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل. وإذا كان للمنشأة وصول لأسواق نشطة مختلفة، فيجب على المنشأة أن تستخدم السعر القائم في السوق الذي تتوقع أن تستخدمه.

(ب) إذا لم يكن هناك سوق نشطة، فإن المنشأة تستخدم واحداً أو أكثر مما يلي، إذا كان ذلك متاحاً، عند تحديد القيمة

العادلة:

(١) السعر السوقي لأحدث معاملة بشرط عدم وجود تغير جوهري في الظروف الاقتصادية في الفترة بين تاريخ تلك المعاملة ونهاية فترة التقرير؛

(٢) الأسعار السوقية للأصول المشابهة مع إجراء التعديل الذي يعكس الاختلافات بينها؛

(٣) المعايير المرجعية للقطاع مثل قيمة حقل فواكه معبر عنها في شكل صندوق تصدير أو مكيال أو هكتار، أو قيمة قطيع أبقار معبر عنها بالكيلو جرام من اللحوم.

(ج) في بعض الحالات قد تؤدي مصادر المعلومات الواردة في (أ) أو (ب) أعلاه إلى استنتاجات مختلفة بشأن القيمة العادلة للأصل الحيوي أو المنتج الزراعي. وتأخذ المنشأة في الحسبان أسباب تلك الاختلافات لكي تصل إلى أفضل تقدير يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة ضمن مدى ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة.

(د) في بعض الظروف، يمكن تحديد القيمة العادلة بسهولة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما بالرغم من عدم توفر أسعار أو قيم محددة في السوق للأصول الحيوية بحالتها الحالية. ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كانت القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل والمخصومة بمعدل حالي محدد في السوق يمكن أن ينتج عنها قياس يمكن الاعتماد عليه للقيمة العادلة.

**الإفصاحات – نموذج القيمة العادلة**

٧٠٣٤ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي فيما يتعلق بأصولها الحيوية المقيسة بالقيمة العادلة:

(أ) وصف لكل فئة من فئات الأصول الحيوية.

(ب) الطرق والافتراضات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل صنف من المنتجات الزراعية عند الحصاد ولكل صنف من الأصول الحيوية.

(ج) مطابقة للتغيرات في المبلغ الدفتري للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. ويجب أن تشمل المطابقة:

(١) المكسب أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛

(٢) الزيادات الناتجة عن المشتريات؛

(٣) النقص الناتج عن الحصاد؛

(٤) الزيادات الناتجة عن تجميع الأعمال؛

(٥) صافي فروقات أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير؛

(٦) التغيرات الأخرى.

ولا يلزم عرض هذه المطابقة للفترات السابقة.

**القياس – نموذج التكلفة**

٨٫٣٤ يجب على المنشأة أن تقيس تلك الأصول الحيوية التي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة دون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما بالتكلفة مطروحاً منها أي إهلاك متراكم وأي خسائر هبوط متراكم.

٩٫٣٤ يجب على المنشأة أن تقيس المنتج الزراعي الذي تم حصاده من أصولها الحيوية بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة لبيعه عند الحصاد. ويُعد هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق القسم ١٣ أو الأقسام الأخرى في هذا المعيار.

**الإفصاحات – نموذج التكلفة**

١٠٫٣٤ يجب على المنشأة أن تفصح عمّا يلي فيما يتعلق بأصولها الحيوية المقيسة باستخدام نموذج التكلفة:

(أ) وصف لكل فئة من فئات أصولها الحيوية.

(ب) تفسير لسبب عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بدون تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

(ج) طريقة الإهلاك المستخدمة.

(د) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

(هـ) المبلغ الدفتري الإجمالي والإهلاك المتراكم (مجموعاً مع خسائر الهبوط المتراكم) في بداية ونهاية الفترة.

## استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها

١١٫٣٤ يجب على المنشأة التي تستخدم هذا المعيار والتي تعمل في مجال استكشاف الموارد المعدنية أو تقويمها أن تضع سياسة محاسبية تحدد ما هي النفقات التي يتم إثباتها على أنها أصول الاستكشاف والتقويم وفقاً للفقرة ٤٫١٠ وأن تطبق تلك السياسة بشكل متسق. وتُعفَى المنشأة من تطبيق الفقرة ٥٫١٠ على سياساتها المحاسبية لإثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقويم.

١١٫٣٤أ فيما يلي أمثلة على النفقات التي يمكن تضمينها في القياس الأولي لأصول الاستكشاف والتقويم (القائمة ليست شاملة):

(أ) اقتناء حقوق الاستكشاف؛

(ب) الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية؛

(ج) التنقيب الاستكشافي؛

(د) حفر الخنادق؛

(هـ) أخذ العينات؛

(و) الأنشطة المتعلقة بتقويم الجدوى الفنية والإمكانية التجارية لاستخراج مورد معدني.

لا يجوز إثبات النفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية على أنها أصول استكشاف وتقويم.

١١٫٣٤ب يجب قياس أصول الاستكشاف والتقويم عند الإثبات الأولي بالتكلفة. وبعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة تطبيق

القسم ١٧ "العقارات والآلات والمعدات" والقسم ١٨ "الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة" على أصول الاستكشاف والتقويم وفقاً لطبيعة الأصول المقتناة مع مراعاة الفقرات ١١,٣٤د - ١١,٣٤و. وإذا كان على المنشأة التزام بتفكيك أو إزالة بند، أو إعادة الموقع إلى حالته الأصلية، فإن مثل هذه الواجبات والتكاليف يتم المحاسبة عنها وفقاً للقسم ١٧ والقسم ٢١ "المخصصات والاحتمالات".

١١.٣٤ج يجب تقييم أصول الاستكشاف والتقويم لتحديد الهبوط في قيمتها عندما تشير الحقائق والظروف إلى أن المبلغ الدفتري لأحد أصول الاستكشاف والتقويم قد يتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه. ويجب على المنشأة قياس وعرض أية خسارة هبوط ناتجة والإفصاح عنها وفقاً للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول"، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١١,٣٤و أدناه.

١١.٣٤د لأغراض أصول الاستكشاف والتقويم فقط، يجب تطبيق الفقرة ١١,٣٤ه بدلاً من الفقرات ٧,٢٧ - ١٠,٢٧ عند تحديد أصل الاستكشاف والتقويم الذي قد تكون قيمته قد هبطت. وتستخدم الفقرة ١١,٣٤ه مصطلح "أصول" ولكنها تنطبق بنفس القدر على أصول الاستكشاف والتقويم المنفصلة أو وحدة توليد النقد.

١١.٣٤ه تشير واحدة أو أكثر من الحقائق والظروف الآتية إلى أنه ينبغي على المنشأة اختبار أصول الاستكشاف والتقويم للتحقق من الهبوط في قيمتها (القائمة ليست شاملة):

(أ) انقضاء الفترة التي يكون للمنشأة فيها حق الاستكشاف في منطقة محددة خلال الفترة، أو أنها ستنقضي في المستقبل القريب، ولا يتوقع أن يتم تجديدها؛ أو

(ب) عدم احتواء الموازنة على نفقات جوهرية لمواصلة استكشاف الموارد المعدنية في المنطقة المحددة، وتقويمها، وعدم التخطيط لذلك؛ أو

(ج) عدم كشف أعمال استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها في المنطقة المحددة عن كميات مجدية من الناحية التجارية من الموارد المعدنية واتخاذ المنشأة قراراً بعدم استمرار مثل هذه الأنشطة في المنطقة المحددة؛ أو

(د) وجود بيانات كافية تشير إلى أنه، بالرغم من احتمال المضي قدماً في تطوير المنطقة المحددة، فإن المبلغ الدفتري لأصل الاستكشاف والتقويم من غير المرجح أن يتم استرداده بالكامل من خلال التطوير الناجح أو من خلال البيع.

يجب على المنشأة إجراء اختبار الهبوط وإثبات أية خسارة هبوط، وفقاً للقسم ٢٧.

١١.٣٤و يجب على المنشأة أن تقرر سياسة محاسبية لتخصيص أصول الاستكشاف والتقويم لوحدات توليد النقد أو مجموعات وحدات توليد النقد لغرض تقييم مثل هذه الأصول لتحديد الهبوط في قيمتها.

## ترتيبات امتياز الخدمة العامة

١٢.٣٤ ترتيبات امتياز الخدمة العامة هي ترتيب تتعاقد بموجبه الحكومة أو جهة أخرى من جهات القطاع العام (المانح) مع مشغل من القطاع الخاص على تطوير (أو تحديث) وتشغيل وصيانة أصول البنية التحتية الخاصة بالمانح مثل الطرق أو الجسور أو الأنفاق أو المطارات أو شبكات توزيع الطاقة أو السجون أو المستشفيات. وفي تلك الترتيبات، ينظم المانح أو يتحكم في الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها باستخدام هذه الأصول، وإلى من يجب عليه تقديمها، وبأي الأسعار،

ويتحكم أيضاً في أية حصة متبقية مهمة في هذه الأصول في نهاية أجل الترتيب.

١٣.٣٤ هناك صنفان رئيسيان من ترتيبات امتياز الخدمة العامة:

(أ) في النوع الأول، يحصل المشغل على أصل مالي - حق تعاقدي غير مشروط للحصول على مبلغ نقدي أو أصل مالي آخر محدد أو قابل للتحديد من الحكومة في مقابل إنشاء أو تحديث أصل من أصول القطاع العام، وبعد ذلك تشغيل وصيانة هذا الأصل لفترة زمنية معينة. ويتضمن هذا الصنف ضمانات من الحكومة بدفع أي عجز بين المبالغ المستلمة من مستخدمي الخدمة العامة والمبالغ المحددة أو القابلة للتحديد.

(ب) في النوع الآخر، يحصل المشغل على أصل غير ملموس - الحق في فرض رسوم على استخدام أصل القطاع العام الذي قام بإنشائه أو تحديثه وبعد ذلك تشغيله وصيانته لمدة زمنية معينة. ولا يُعد الحق في فرض رسوم على المستخدمين حقاً غير مشروط في الحصول على نقدية لأن المبالغ متوقفة على مدى استخدام الجمهور للخدمة.

وفي بعض الأحيان، يمكن أن يتضمن عقدٌ واحدٌ كلا النوعين: فبقدر قيام الحكومة بإعطاء ضمان غير مشروط بالدفع مقابل إنشاء أصل القطاع العام، يكون لدى المشغل أصلاً مالياً؛ وبقدر اعتماد المشغل على استخدام الجمهور للخدمة للحصول على مدفوعات، يكون لدى المشغل أصل غير ملموس.

**المحاسبة – نموذج الأصل المالي**

١٤.٣٤ يجب على المشغل إثبات أصل مالي بقدر ما يكون له من حق تعاقدي غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالي آخر من المانح أو بتوجيه منه مقابل خدمات الإنشاء. ويجب على المشغل قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة. وبعد ذلك، يجب أن يتبع القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية" عند المحاسبة عن الأصل المالي.

**المحاسبة – نموذج الأصل غير الملموس**

١٥.٣٤ يجب على المشغل إثبات أصل غير ملموس بقدر ما يحصل عليه من حق (ترخيص) في فرض رسوم على مستخدمي الخدمة العامة. ويجب على المشغل قياس الأصل غير الملموس بشكل أولي بالقيمة العادلة. وبعد ذلك، يجب عليه أن يتبع القسم ١٨ عند المحاسبة عن الأصل غير الملموس.

**إيراد التشغيل**

١٦.٣٤ يجب على المشغل في ترتيبات امتياز الخدمة العامة إثبات الإيراد وقياسه والإفصاح عنه وفقاً للقسم ٢٣ "الإيراد" بالنسبة للخدمات التي يؤديها.

# القسم رقم ٣٥

# "التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة"

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القسم رقم ٣٥ "التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة" من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

## القسم ٣٥

## التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

### نطاق هذا القسم

١.٣٥ ينطبق هذا القسم على المنشأة المطبقة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة، بغض النظر عمّا إذا كان إطارها المحاسبي السابق هو المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو أية مجموعة أخرى من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل المعايير الوطنية أو أي إطار آخر مثل أساس ضريبة الدخل المحلية.

٢.٣٥ بالنسبة للمنشأة التي قامت بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في فترة تقرير سابقة، ولكن أحدث قوائمها المالية السنوية السابقة لم تحتوِ على نص صريح وغير متحفظ يفيد الالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن مثل هذه المنشأة يجب عليها إمّا تطبيق هذا القسم أو تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بأثر رجعي وفقاً للقسم ١٠ "السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء" كما لو كانت المنشأة لم تتوقف أبداً عن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وعندما لا تختار مثل هذه المنشأة تطبيق هذا القسم، فإنها تظل مطالبة بموجبه بتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة ١٢,٣٥أ إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواردة في القسم ١٠.

### التطبيق لأول مرة

٣.٣٥ يجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة أن تطبق هذا القسم على أول قوائم مالية خاصة بها تلتزم بهذا المعيار.

٤.٣٥ أول قوائم مالية للمنشأة تلتزم بهذا المعيار هي أول قوائم مالية سنوية تذكر فيها المنشأة نصاً صريحاً وغير متحفظ يفيد الالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتُعدّ القوائم المالية المعدّة وفقاً لهذا المعيار هي أول قوائم مالية للمنشأة ينطبق عليها وصف الالتزام بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة إذا كانت المنشأة، على سبيل المثال:

(أ) لم تعرض قوائم مالية للفترات السابقة؛

(ب) قامت بعرض أحدث قوائمها المالية السابقة وفقاً للمتطلبات الوطنية التي لا تتسق مع هذا المعيار من جميع النواحي؛ أو

(ج) قامت بعرض أحدث قوائمها المالية السابقة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة.

٥.٣٥ تحدد الفقرة ١٧,٣ المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

٦.٣٥ تتطلب الفقرة ١٤,٣ من المنشأة الإفصاح، في المجموعة الكاملة من القوائم المالية، عن معلومات مقارنة تخص فترة المقارنة السابقة لكل المبالغ النقدية المعروضة في القوائم المالية، بالإضافة إلى معلومات سردية ووصفية مقارنة محددة. ويمكن للمنشأة أن تعرض معلومات مقارنة تخص أكثر من فترة مقارنة سابقة. ومن ثمّ، فإن تاريخ تحول المنشأة إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة هو بداية أقدم فترة تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة وفقاً لهذا المعيار في أول قوائمها المالية التي تلتزم بهذا المعيار.

## إجراءات إعداد القوائم المالية في تاريخ التحول

٧.٣٥ باستثناء ما هو وارد في الفقرات ٩.٣٥ - ١١.٣٥، فإن المنشأة يجب عليها في تاريخ تحولها إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (أي في بداية أقدم فترة معروضة) أن تقوم بما يلي:

(أ) أن تثبت جميع الأصول والالتزامات المطلوب إثباتها بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛

(ب) ألا تثبت بنوداً على أنها أصول أو التزامات إذا كان هذا المعيار لا يسمح بمثل هذا الإثبات؛

(ج) أن تعيد تصنيف البنود التي قامت بإثباتها وفقاً لإطار تقريرها المالي السابق على أنها نوع معين من أنواع الأصول أو الالتزامات أو مكونات حقوق الملكية، ولكنها تُعد نوعاً مختلفاً من الأصول أو الالتزامات أو مكونات حقوق الملكية بموجب هذا المعيار؛

(د) أن تطبق هذا المعيار عند قياس جميع الأصول والالتزامات المثبتة.

٨.٣٥ قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة عند تطبيق هذا المعيار عن تلك التي كانت تستخدمها لنفس التاريخ باستخدام إطار تقريرها المالي السابق. وتنشأ التعديلات الناتجة عن ذلك عن المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار. لذلك، يجب على المنشأة أن تثبت تلك التعديلات بشكل مباشر في الأرباح المبقاة (أو إذا كان ذلك مناسباً، في صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

٩.٣٥ عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، لا يجوز للمنشأة أن تغير بأثر رجعي المحاسبة التي كانت تتبعها بموجب إطار تقريرها المالي السابق فيما يخص أياً من المعاملات الآتية:

(أ) إلغاء إثبات الأصول المالية والالتزامات المالية. لا يجوز للمنشأة عند التحول إلى هذا المعيار أن تثبت الأصول والالتزامات المالية التي تم إلغاء إثباتها قبل تاريخ التحول بموجب إطارها المحاسبي السابق. وعلى عكس ذلك، ففيما يخص الأصول والالتزامات المالية التي كان سيتم إلغاء إثباتها بموجب هذا المعيار في معاملة حدثت قبل تاريخ التحول، ولكن لم يتم إلغاء إثباتها بموجب الإطار المحاسبي السابق للمنشأة، فإنه في هذه الحالة يجوز للمنشأة أن تختار بين (أ) إلغاء إثباتها عند تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، أو (ب) الاستمرار في إثباتها حتى يتم استبعادها أو تسويتها.

(ب) المحاسبة عن التحوط. لا يجوز للمنشأة تغيير محاسبتها عن التحوط قبل تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة فيما يخص علاقات التحوط التي لم تعد موجودة في تاريخ التحول. أمّا بالنسبة لعلاقات التحوط الموجودة في تاريخ التحول، فيجب على المنشأة اتباع متطلبات المحاسبة عن التحوط الواردة في القسم ١٢ "موضوعات أخرى خاصة بالأدوات المالية"، بما في ذلك متطلبات عدم الاستمرار في المحاسبة عن التحوط لعلاقات التحوط التي لا تستوفي الشروط الواردة في القسم ١٢.

(ج) التقديرات المحاسبية.

(د) العمليات غير المستمرة.

(هـ) قياس الحصص غير المسيطرة. إن متطلبات الفقرة ٦.٥ المتعلقة بتخصيص الربح أو الخسارة ومجموع الدخل

الشامل بين الحصة غير المسيطرة وملاك المنشأة الأم يجب تطبيقها بأثر مستقبلي من تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (أو من أي تاريخ أسبق عندما يتم تطبيق هذا المعيار لإعادة عرض عمليات تجميع الأعمال - انظر الفقرة ٣٥.١٠(أ)).

(و) القروض الحكومية: يجب على المنشأة المطبقة لأول مرة أن تطبق المتطلبات الواردة في القسم ١١ "الأدوات المالية الأساسية" والقسم ١٢ والقسم ٢٤ "المنح الحكومية" بأثر مستقبلي على القروض الحكومية القائمة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار. ونتيجة لذلك، فإذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة لم تكن قد قامت بموجب مبادئها المحاسبية السابقة بإثبات وقياس القروض الحكومية على أساس يتسق مع هذا المعيار، فيجب عليها عندئذ استخدام المبلغ الدفتري للقرض بموجب مبادئها المحاسبية السابقة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار باعتباره المبلغ الدفتري للقرض في ذلك التاريخ ولا يجوز لها إثبات المنفعة من أي قرض حكومي يقل معدل فائدته عن معدل فائدة السوق على أنه منحة حكومية.

١٠.٣٥ يمكن للمنشأة الاستفادة من واحد أو أكثر من الإعفاءات الآتية عند إعداد أول قوائم مالية لها تلتزم بهذا المعيار:

(أ) تجميع الأعمال. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار عدم تطبيق القسم ١٩ "تجميع الأعمال والشهرة" على عمليات تجميع الأعمال التي تمت قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار. ومع ذلك، فإذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بإعادة عرض أي من عمليات تجميع الأعمال للالتزام بالقسم ١٩، فيجب عليها عندئذ إعادة عرض جميع عمليات تجميع الأعمال التي تمت بعد تلك العملية المعاد عرضها.

(ب) معاملات الدفع على أساس الأسهم. ليس مطلوباً من المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق القسم ٢٦ "الدفع على أساس الأسهم" على أدوات حقوق الملكية التي تم منحها قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار، أو على الالتزامات الناشئة عن معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تمت تسويتها قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

(ج) استخدام القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار قياس أحد بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار بالقيمة العادلة له واستخدام تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المفترضة في ذلك التاريخ.

(د) استخدام إعادة التقويم على أنه التكلفة المفترضة. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار استخدام إعادة تقويم تم وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة لأحد بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة في أو قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار على أنه التكلفة المفترضة لهذا البند في تاريخ إعادة التقويم.

(دأ) استخدام قياس القيمة العادلة بسبب حدث معين على أنه التكلفة المفترضة. قد تكون المنشأة المطبقة لأول مرة قد حددت تكلفة مفترضة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة لبعض أو جميع أصولها والتزاماتها عن طريق قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ محدد بسبب حدث معين، على سبيل المثال، لتقويم الأعمال، أو أجزاء منها لأغراض تنفيذ بيع مخطط له. فإذا كان تاريخ القياس:

(١) هو تاريخ التحول إلى هذا المعيار أو قبله، فيمكن للمنشأة استخدام قياسات القيمة العادلة هذه الناتجة بسبب حدث معين على أنها التكلفة المفترضة في تاريخ ذلك القياس.

(٢) بعد تاريخ التحول إلى هذا المعيار، ولكنه خلال الفترات التي تغطيها أول قوائم مالية تلتزم بهذا المعيار، فيمكن

استخدام قياسات القيمة العادلة الناتجة بسبب حدث معين على أنها التكلفة المفترضة عندما يقع الحدث. ويجب على المنشأة إثبات التعديلات الناتجة مباشرة ضمن الأرباح المبقاة (أو إذا كان ذلك مناسباً، ضمن صنف آخر لحقوق الملكية) في تاريخ القياس. وفي تاريخ التحول إلى هذا المعيار، يجب على المنشأة إمّا تحديد التكلفة المفترضة عن طريق تطبيق الضوابط الواردة في الفقرتين ١٠,٣٥(ج) و(د) أو قياس تلك الأصول والالتزامات وفقاً للمتطلبات الأخرى الواردة في هذا القسم.

(هـ) فروقات الترجمة المتراكمة. يتطلب القسم ٣٠ "ترجمة العملة الأجنبية" من المنشأة تصنيف بعض فروقات الترجمة على أنها مكون منفصل ضمن حقوق الملكية. ويمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار افتراض أن فروقات الترجمة المتراكمة لجميع العمليات الأجنبية تساوى صفراً في تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (أي "بداية جديدة").

(و) القوائم المالية المنفصلة. عندما تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية منفصلة، فإن الفقرة ٢٦,٩ تتطلب منها المحاسبة عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة إمّا:

(١) بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط في القيمة، أو

(٢) بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة، أو

(٣) باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً للإجراءات الواردة في الفقرة ٨,١٤.

إذا قامت المنشأة المطبقة لأول مرة بقياس مثل هذا الاستثمار بالتكلفة، ففي هذه الحالة يجب عليها قياس ذلك الاستثمار بمبلغ من المبالغ الآتية في تاريخ التحول:

(١) التكلفة التي يتم تحديدها وفقاً للقسم ٩ "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، أو

(٢) التكلفة المفترضة، والتي يجب أن تكون إمّا القيمة العادلة في تاريخ التحول للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أو المبلغ الدفتري في تاريخ التحول المحدد وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة.

(ز) الأدوات المالية المركبة. تتطلب الفقرة ١٣,٢٢ من المنشأة فصل الأداة المالية المركبة إلى مكوني الالتزام وحقوق الملكية في تاريخ الإصدار. ولا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة أن تفصل هذين المكونين إذا كان مكون الالتزام غير قائم في تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

(ح) ضريبة الدخل المؤجلة. قد تطبق المنشأة المطبقة لأول مرة القسم ٢٩ "ضريبة الدخل" بأثر مستقبلي من تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

(ط) ترتيبات امتياز الخدمة العامة. لا يلزم المنشأة المطبقة لأول مرة تطبيق الفقرات ١٢,٣٤ - ١٦,٣٤ على ترتيبات امتياز الخدمة العامة التي دخلت فيها قبل تاريخ التحول إلى هذا المعيار.

(ي) الأنشطة الاستخراجية. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة التي تستخدم محاسبة التكلفة الكاملة وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة أن تختار قياس الأصول الخاصة بالنفط والغاز (تلك المستخدمة في استكشاف أو تقويم أو تطوير أو إنتاج النفط والغاز) في تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بالمبلغ الذي تم تحديده بموجب المبادئ المحاسبية السابقة. ويجب على المنشأة أن تجري اختبار الهبوط لتلك الأصول في تاريخ

التحول إلى هذا المعيار وفقاً للقسم ٢٧ "الهبوط في قيمة الأصول".

(ك) الترتيبات التي تنطوي على عقد إيجار. يمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار تحديد ما إذا كانت الترتيبات القائمة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار تنطوي على عقد إيجار (انظر الفقرة ٣,٢٠) بناءً على الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ، وليس في التاريخ الذي تم فيه الدخول في تلك الترتيبات.

(ل) التزامات وقف التشغيل المضمنة في تكلفة العقارات والآلات والمعدات. تنص الفقرة ١٠,١٧(ج) على أن تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات يتضمن التقدير المبدئي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى حالته الأصلية، وهو الواجب الذي تتحمله المنشأة إمّا عند اقتناء البند أو نتيجة لاستخدام البند في فترة معينة لأغراض بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة. ويمكن للمنشأة المطبقة لأول مرة أن تختار قياس هذا المكون من تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات في تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بدلاً من تاريخ نشأة الواجب في بادئ الأمر.

(م) العمليات الخاضعة لتنظيم السعر. إذا كانت المنشأة المطبقة لأول مرة تحتفظ ببنود عقارات وآلات ومعدات أو أصول غير ملموسة تُستخدم، أو استخدمت سابقاً، في عمليات خاضعة لتنظيم السعر (أي لتقديم سلع أو خدمات للعملاء بأسعار/ معدلات محددة من قبل جهة مخولة بذلك)، فيمكن للمنشأة أن تختار استخدام المبلغ الدفتري المحدد بموجب المبادئ المحاسبية السابقة لتلك البنود على أنه التكلفة المفترضة لها في تاريخ التحول إلى هذا المعيار. وإذا قامت المنشأة بتطبيق هذا الإعفاء على بند معين، فلا يلزمها تطبيقه على كافة البنود. ويجب على المنشأة إجراء اختبار الهبوط لتلك الأصول في تاريخ التحول إلى هذا المعيار وفقاً للقسم ٢٧.

(ن) التضخم الجامح بشكل حاد. إذا كان للمنشأة المطبقة لأول مرة عملة وظيفية كانت خاضعة للتضخم الجامح بشكل حاد:

(١) فإذا كان تاريخ تحول المنشأة إلى هذا المعيار هو تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي أو بعده، فيمكن للمنشأة أن تختار قياس جميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها قبل تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي بالقيمة العادلة في تاريخ التحول إلى هذا المعيار، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة لتلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ؛

(٢) فإذا كان تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي واقعاً خلال فترة مقارنة تبلغ اثني عشر شهراً، فيمكن للمنشأة استخدام فترة مقارنة أقل من اثني عشر شهراً، شريطة تقديم مجموعة كاملة من القوائم المالية (وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٧,٣) لتلك الفترة الأقصر.

١١.٣٥ إذا كان من غير الممكن عملياً للمنشأة إجراء تعديل واحد أو أكثر من التعديلات المطلوبة بموجب الفقرة ٧,٣٥ في تاريخ التحول، فيجب على المنشأة تطبيق الفقرات ٧,٣٥ - ١٠,٣٥ على مثل هذه التعديلات في أسبق فترة يمكن عملياً إجراء هذه التعديلات لها، ويجب عليها تحديد ما لم يتم إعادة عرضه من المبالغ الواردة في القوائم المالية. وإذا كان من غير الممكن عملياً للمنشأة تقديم أي من الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بفترات المقارنة، فيجب الإفصاح عن هذا الحذف.

## الإفصاحات

**شرح التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة**

١٢،٣٥ يجب على المنشأة أن تشرح تأثير التحول من إطار تقريرها المالي السابق إلى هذا المعيار على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

١٢،٣٥أ يجب على المنشأة التي قامت بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في فترة سابقة، كما هو مبين في الفقرة ٢،٣٥، أن تفصح عمّا يلي:

(أ) السبب في توقفها عن تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛

(ب) السبب في استئنافها تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛

(ج) ما إذا كانت طبقت هذا القسم أو طبقت المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة بأثر رجعي وفقاً للقسم ١٠.

**المطابقات**

١٣،٣٥ للالتزام بالفقرة ١٢،٣٥، يجب أن تشمل أول قوائم مالية للمنشأة معدة وفقاً لهذ المعيار:

(أ) وصفاً لطبيعة كل تغيير في السياسات المحاسبية.

(ب) مطابقات لحقوق ملكيتها المحددة وفقاً لإطار تقريرها المالي السابق مع حقوق ملكيتها المحددة وفقاً لهذا المعيار في كل من التاريخين الآتيين:

(١) تاريخ التحول إلى هذا المعيار،

(٢) نهاية آخر فترة تم عرضها ضمن أحدث قوائم مالية سنوية للمنشأة مُعدة وفقاً لإطار تقريرها المالي السابق.

(ج) مطابقة للربح أو الخسارة المحددين وفقاً لإطار تقريرها المالي السابق لآخر فترة ضمن أحدث قوائم مالية سنوية للمنشأة مع الربح أو الخسارة المحددين وفقاً لهذا المعيار لنفس الفترة.

١٤،٣٥ إذا أصبحت المنشأة على علم بأخطاء وقعت في ظل إطار تقريرها المالي السابق، فإن المطابقات المطلوبة بموجب الفقرة ١٣،٣٥(ب) و(ج) يجب أن تميز تصحيح تلك الأخطاء عن التغيرات في السياسات المحاسبية، كلما أمكن ذلك عملياً.

١٥،٣٥ إذا لم تكن المنشأة قد عرضت قوائم مالية لفترات سابقة، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة في أول قوائم مالية لها تلتزم بهذا المعيار.

## الملحق أ

### تاريخ السريان والتحول

يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار

أ١ عدلت «تعديلات عام ٢٠١٥ على المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة» الصادرة في مايو ٢٠١٥ الفقرات ٣.١، ٢٢.٢، ٤٧.٢، ٤٩.٢، ٥٠.٢، ٢.٤، ١٢.٤، ٤.٥، ٥.٥، ٢.٦، ٣.٦، ١.٩ – ٣.٩، ١٦.٩، ١٨.٩، ٢٤.٩ – ٢٦.٩، ٢٨.٩، ٢.١١، ٤.١١، ٧.١١، ٩.١١، ١١.١١، ١٣.١١ – ١٥.١١، ٢٧.١١، ٣٢.١١، ٤٤.١١، ٣.١٢، ٨.١٢، ٩.١٢، ٢٣.١٢، ٢٥.١٢، ٢٩.١٢، ١٥.١٤، ٢١.١٥، ١٠.١٦، ٥.١٧، ٦.١٧، ١٥.١٧، ٣١.١٧، ٣٢.١٧، ٨.١٨، ٢٠.١٨، ٢.١٩، ١١.١٩، ١٤.١٩، ١٥.١٩، ٢٣.١٩، ٢٥.١٩، ٢٦.١٩، ١.٢٠، ٣.٢٠، ١٦.٢١، ٨.٢٢، ٩.٢٢، ١٥.٢٢، ١٧.٢٢، ١٨.٢٢، ١.٢٦، ٩.٢٦، ١٢.٢٦، ١٦.٢٦، ١٧.٢٦، ٢٢.٢٦، ١.٢٧، ٦.٢٧، ١٤.٢٧، ٣٠.٢٧، ٢٧.٢٧، ٣٠.٢٨، ٤١.٢٨، ٤٣.٢٨، ١.٣٠، ١٨.٣٠، ٨.٣١، ٩.٣١، ٢.٣٣، ٧.٣٤، ١٠.٣٤، ١١.٣٤، ٢.٣٥، ٩.٣٥–١١.٣٥، وعدلت مسرد المصطلحات، ونقحت القسم ٢٩، وأضافت الفقرات ٧.١، ١٤.٢أ – ١٤.٢د، ٣.٩أ – ٣.٩ج، ٢٣.٩أ، ١٠.١٠أ، ٩.١١أ، ٩.١١ب، ١٥.١٧أ – ١٥.١٧د، ٣٣.١٧، ٣.٢٢أ، ١٥.٢٢أ – ١٥.٢٢ج، ١٨.٢٢أ، ١٨.٢٢ب، ٢٠.٢٢، ١.٢٦أ، ١.٢٦ب، ١١.٣٤أ – ١١.٣٤و، ١٢.٣٥أ، وأخيراً أ٢ و أ٣. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك الفقرات للفترات المالية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١٧ أو بعد ذلك التاريخ. ويجب تطبيق التعديلات الطارئة على الأقسام ٢–٣٤ بأثر رجعي وفقاً للقسم ١٠ باستثناء ما هو موضح في الفقرة أ٢. ويُسمح بالتطبيق الأسبق لـ "تعديلات عام ٢٠١٥ على المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة". وإذا طبقت المنشأة تعديلات عام ٢٠١٥ لفترة أسبق، فيجب عليها الإفصاح عن تلك الحقيقة.

أ٢ إذا كان من غير الممكن عملياً للمنشأة أن تطبق بأثر رجعي أياً من المتطلبات الجديدة أو المنقحة الواردة في التعديلات على الأقسام ٢–٣٤، فإن المنشأة يجب عليها أن تطبق تلك التعديلات على أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق التعديلات عليها. وبالإضافة إلى ذلك:

(أ) يمكن للمنشأة أن تختار تطبيق القسم ٢٩ المنقح بأثر مستقبلي من بداية الفترة التي تطبق فيها لأول مرة «تعديلات عام ٢٠١٥ على المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة».

(ب) يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات على الفقرة ١٩. ١١ بأثر مستقبلي من بداية الفترة التي تطبق فيها لأول مرة "تعديلات عام ٢٠١٥ على المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة". ولا يُعمل بهذه الفقرة إلا إذا كان لدى المنشأة تجميع أعمال يقع ضمن نطاق القسم ١٩.

(ت) يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات على الفقرات ٤٩.٢، ٥٠.٢، ٤.٥، ١٥.١٧، ٦.٢٧، ٣٠.٢٧، ٣١.٢٧، ٨.٣١، ٩.٣١ والفقرات الجديدة ١٠.١٠أ، ١٥.١٧أ – ١٥.١٧د، ٣٣.١٧ بأثر مستقبلي من بداية الفترة التي تطبق فيها لأول مرة "تعديلات عام ٢٠١٥ على المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة". ولا يُعمل بهذه الفقرات إلا إذا طبقت المنشأة نموذج إعادة التقويم على أية فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات وفقاً للفقرة ١٥.١٧.

أ٣ يجب على المنشأة أن تحدد المبالغ التي لم تُعِد عرضها في القوائم المالية نتيجة لتطبيق الفقرة أ٢.

| Appendix B<br>Glossary of terms<br>This Appendix is an integral part of the Standard | | الملحق ب<br>مسرد المصطلحات<br>يعد هذا الملحق جزءاً لا يتجزأ من هذا المعيار | |
|---|---|---|---|
| **accounting policies** | The specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements. | هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالي. | **السياسات المحاسبية** |
| **accounting profit** | Profit or loss for a period before deducting tax expense. | الربح أو الخسارة للفترة قبل طرح مصروف الضريبة. | **الربح المحاسبي** |
| **accrual basis of accounting** | The effects of transactions and other events are recognised when they occur (and not as cash or its equivalent is received or paid) and they are recorded in the accounting records and reported in the financial statements of the periods to which they relate. | هي إثبات آثار المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عندما يتم دفع أو استلام النقد أو معادلات النقد) وتسجيلها في السجلات المحاسبية والتقرير عنها في القوائم المالية للفترة التي تتعلق بها. | **المحاسبة على أساس الاستحقاق** |
| **accumulating compensated absences** | Compensated absences that are carried forward and can be used in future periods if the current period's entitlement is not used in full. | هي الغيابات المدفوعة التي تُرَّحل ويمكن أن تُستخدم في الفترات المستقبلية في حالة عدم استخدام رصيد الفترة الحالية بالكامل. | **الغيابات المدفوعة التراكمية** |
| **active market** | A market in which transactions for the asset or liability take place with sufficient frequency and volume to provide pricing information on an on-going basis. | هي سوق تحدث فيها معاملات للأصل أو الالتزام بوتيرة وحجم كافيين لتوفير معلومات التسعير على أساس مستمر. | **السوق النشطة** |
| **agricultural activity** | The management by an entity of the biological transformation of biological assets for sale, into agricultural produce or into additional biological assets. | قيام منشأة ما بإدارة التحول الحيوي للأصول الحيوية لغرض بيعها أو تحويلها إلى منتج زراعي أو إلى أصول حيوية إضافية. | **النشاط الزراعي** |
| **agricultural produce** | The harvested product of the entity's biological assets. | هو المنتج المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة. | **المنتج الزراعي** |
| **amortisation** | The systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life. | التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك لأصل على مدى عمره الإنتاجي. | **الإطفاء** |
| **amortised cost of a financial asset or financial liability** | The amount at which the financial asset or financial liability is measured at initial recognition minus principal repayments, plus or minus the cumulative amortisation using the effective interest method of any difference between that initial amount and the maturity amount, and minus any reduction (directly or through the use of an allowance account) for impairment or uncollectability. | المبلغ الذي يُقاس به الأصل المالي أو الالتزام المالي عند الإثبات الأولي مطروحاً منه دفعات سداد أصل المبلغ، ومضافاً إليه أو مطروحاً منه الإطفاء التراكمي باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلية لأي فرق بين ذلك المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق، ومطروحاً منه أي تخفيض (مباشر أو من خلال استخدام حساب مخصص) نتيجة الهبوط في القيمة أو عدم القابلية للتحصيل. | **التكلفة المطفأة لأصل مالي أو التزام مالي** |
| **asset** | A resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity. | هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة أحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية إلى المنشأة في المستقبل. | **الأصل** |
| **associate** | An entity, including an unincorporated entity such as a partnership, over which the investor has significant influence and that is neither a subsidiary nor an interest in a joint venture. | هي منشأة يكون للمستثمر تأثير مهم عليها، وهي ليست منشأة تابعة وليست حصة في مشروع مشترك. وتشمل المنشأة الزميلة المنشآت التي ليست لها صفة اعتبارية مثل شركة التضامن. | **المنشأة الزميلة** |
| **biological asset** | A living animal or plant. | حيوان أو نبات حي. | **الأصل الحيوي** |

| borrowing costs | Interest and other costs incurred by an entity in connection with the borrowing of funds. | الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال. | تكاليف الاقتراض |
|---|---|---|---|
| business | An integrated set of activities and assets conducted and managed for the purpose of providing:<br>(a) a return to investors; or<br>(b) lower costs or other economic benefits directly and proportionately to policyholders or participants.<br>A business generally consists of inputs, processes applied to those inputs, and resulting outputs that are, or will be, used to generate revenues. If goodwill is present in a transferred set of activities and assets, the transferred set shall be presumed to be a business. | منظومة متكاملة من الأنشطة والأصول التي يمكن ممارستها وإدارتها لغرض تحقيق:<br>(أ) عائد للمستثمرين؛ أو<br>(ب) تكاليف منخفضة أو منافع اقتصادية أخرى، بشكل مباشر ومتناسب، لحملة وثائقها أو المشاركين فيها.<br>وتتكون الأعمال عادةً من مدخلات وآليات تُطبق على تلك المدخلات، ومن المخرجات الناتجة المستخدمة أو التي ستستخدم في توليد الإيرادات. وإذا كانت الشهرة من ضمن مجموعة الأنشطة والأصول المنقولة، فإن المجموعة المنقولة يجب افتراض أنها "أعمال". | الأعمال |
| business combination | The bringing together of separate entities or businesses into one reporting entity. | هو تجميع لمنشآت أو أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقرير. | تجميع الأعمال |
| carrying amount | The amount at which an asset or liability is recognised in the statement of financial position. | المبلغ الذي يُثبت به الأصل أو الالتزام في قائمة المركز المالي. | المبلغ الدفتري |
| cash | Cash on hand and demand deposits. | هو النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب. | النقد |
| cash equivalent | Short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and that are subject to an insignificant risk of changes in value. | هي استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة. | معادِلات النقد |
| cash flows | Inflows and outflows of cash and cash equivalents. | التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة من النقد ومعادلات النقد. | التدفقات النقدية |
| cash-generating unit | The smallest identifiable group of assets that generates cash inflows that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets. | أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول، تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول أو مجموعات الأصول الأخرى. | وحدة توليد نقد |
| cash-settled share-based payment transaction | A share-based payment transaction in which the entity acquires goods or services by incurring a liability to transfer cash or other assets to the supplier of those goods or services for amounts that are based on the price (or value) of equity instruments (including shares or share options) of the entity or another group entity. | معاملة دفع على أساس الأسهم تحصل فيها المنشأة على سلع أو خدمات من خلال تحمل التزام بنقل ملكية نقد أو أصول أخرى إلى مورد تلك السلع أو الخدمات على أن يتم احتساب مبالغ ذلك النقد أو تلك الأصول على أساس سعر (أو قيمة) أدوات حقوق الملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى في المجموعة. | معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى نقداً |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **change in accounting estimate** | An adjustment of the carrying amount of an asset or a liability, or the amount of the periodic consumption of an asset, that results from the assessment of the present status of, and expected future benefits and obligations associated with, assets and liabilities. Changes in accounting estimates result from new information or new developments and, accordingly, are not corrections of errors. | هو تعديل المبلغ الدفتري لأصل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل، وينتج هذا التعديل عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع والواجبات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بها. وتنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم، فهي لا تُعد تصحيحاً لأخطاء. | **التغيير في التقدير المحاسبي** |
| **class of assets** | A grouping of assets of a similar nature and use in an entity's operations. | هي تجميع لأصول متشابهة في طبيعتها واستخدامها في عمليات المنشأة. | **فئة الأصول** |
| **close members of the family of a person** | Those family members who may be expected to influence, or be influenced by, that person in their dealings with the entity, including:<br>(a) that person's children and spouse or domestic partner;<br>(b) children of that person's spouse or domestic partner; and<br>(c) dependants of that person or that person's spouse or domestic partner. | هم أفراد الأسرة الذين يمكن التوقع بأن يؤثروا في ذلك الشخص، أو يتأثروا به، في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون:<br>(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، أو شريكه المنزلي.<br>(ب) أولاد زوج ذلك الشخص، أو أولاد شريكه المنزلي.<br>(ج) الأشخاص الذين يعولهم ذلك الشخص، أو يعولهم زوجه أو شريكه المنزلي.[1] | **الأفراد المقربون في أسرة الشخص** |
| **component of an entity** | Operations and cash flows that can be clearly distinguished, operationally and for financial reporting purposes, from the rest of the entity. | العمليات والتدفقات النقدية التي يمكن تمييزها بوضوح، من الناحية التشغيلية ولأغراض التقرير المالي، عن بقية المنشأة. | **مكون من مكونات المنشأة** |
| **compound financial instrument** | A financial instrument that, from the issuer's perspective, contains both a liability and an equity element. | هي أداة مالية تحتوي من منظور مصدرها على عنصر التزام وعنصر حقوق ملكية. | **الأداة المالية المركبة** |
| **consolidated financial statements** | The financial statements of a parent and its subsidiaries presented as those of a single economic entity. | هي القوائم المالية المعروضة للمنشأة الأم والمنشآت التابعة لها على أنهم وحدة اقتصادية واحدة. | **القوائم المالية الموحدة** |
| **construction contract** | A contract specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology and function or their ultimate purpose or use. | عقد تم التفاوض بشأنه على نحو خاص لإنشاء أصل أو مجموعة أصول وثيقة الصلة ببعضها أو يتوقف بعضها على بعض من حيث تصميمها وتقنيتها ووظيفتها، أو من حيث غرضها أو استخدامها النهائي. | **عقد الإنشاء** |

١ تم تعديل هذا التعريف بغرض اعتماد معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤ في المملكة، بحيث يتفق مع تعريف الأشخاص ذوي العلاقة في البيئة النظامية في المملكة. ووفقا لوثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي في المملكة فإن التعريف المعتمد هو:

"الأفراد المقربون في أسرة الشخص هم أفراد الأسرة الذين يمكن التوقع بأن يؤثروا في ذلك الشخص، أو يتأثروا به، في تعاملاتهم مع المنشأة، ويشملون ما يعتبره القانون أو القواعد العرفية السائدة في البيئة التي تعمل فيها المنشأة أنهم أفراد مقربون من الشخص ذي العلاقة. وفي بيئة المملكة العربية السعودية يعد الأفراد المذكورون أدناه أفراد أسرة مقربين من الشخص ذي العلاقة:

(أ) أولاد ذلك الشخص وزوجه، ~~أو شريكه المنزلي.~~ (الكلمات: شخص، وولد، وزوج تشمل الذكر والأنثى).

(ب) أولاد زوج ذلك الشخص ~~أو أولاد شريكه المنزلي~~،

(ج) الوالدين والأجداد والإخوة وأولاد الأولاد لذلك الشخص أو زوجه، أو أي شخص آخر يعتمد على الشخص ذي العلاقة أو زوجه. ~~الأشخاص الذين يعتمدون على ذلك الشخص أو يعتمدون على زوجه أو يعتمدون على شريكه المنزلي.~~»

| | | | |
|---|---|---|---|
| **constructive obligation** | An obligation that derives from an entity's actions where:<br>(a) by an established pattern of past practice, published policies or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain responsibilities; and<br>(b) as a result, the entity has created a valid expectation on the part of those other parties that it will discharge those responsibilities. | واجب ينشأ عن تصرفات المنشأة عندما:<br>(أ) تكون المنشأة قد أوحت لأطراف أخرى، من واقع ممارسة سابقة ذات نمط ثابت أو من واقع سياسات معلنة أو تصريح حالي محدد بشكل كاف، بأنها سوف تقبل مسؤوليات معينة؛<br>(ب) ونتيجة لذلك، تكون المنشأة قد أوجدت توقعاً وجيهاً لدى تلك الأطراف الأخرى بأنها سوف تفي بتلك المسؤوليات. | **الواجب الضمني** |
| **contingent asset** | A possible asset that arises from past events and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity. | أصل محتمل ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع كلها تحت سيطرة المنشأة. | **الأصل المحتمل** |
| **contingent liability** | (a) A possible obligation that arises from past events and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity; or<br>(b) a present obligation that arises from past events but is not recognised because:<br>(i) it is not probable that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation, or<br>(ii) the amount of the obligation cannot be measured with sufficient reliability. | (أ) واجب محتمل ينشأ عن أحداث سابقة وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع كلها تحت سيطرة المنشأة؛ أو<br>(ب) واجب حالي ينشأ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته نظراً لأنه:<br>(١) ليس من المرجح أن تتطلب تسوية الواجب تدفقاً خارجاً لموارد تنطوي على منافع اقتصادية؛ أو<br>(٢) لا يمكن قياس مبلغ الواجب بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف. | **الالتزام المحتمل** |
| **control (of an entity)** | The power to govern the financial and operating policies of an entity so as to obtain benefits from its activities. | هو سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة بغرض الحصول على منافع من أنشطتها. | **السيطرة (على منشأة)** |
| **current tax** | The amount of income tax payable (recoverable) in respect of the taxable profit (tax loss) for the current period or past periods. | مبلغ ضرائب الدخل مستحق السداد (الممكن استرداده) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترة الحالية أو لفترات سابقة. | **الضريبة الحالية** |
| **date of transition to the IFRS for SMEs** | The beginning of the earliest period for which an entity presents full comparative information under the IFRS for SMEs in its first financial statements that comply with the IFRS for SMEs. | بداية أقدم فترة تعرض لها المنشأة معلومات مقارنة كاملة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في أول قوائمها المالية التي تلتزم بهذا المعيار. | **تاريخ التحول إلى المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **deductible temporary differences** | Temporary differences that will result in amounts that are deductible in determining taxable profit (tax loss) of future periods when the carrying amount of the asset or liability is recovered or settled. | الفروقات المؤقتة التي تنتج عنها مبالغ جائزة الحسم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري للأصل أو الالتزام. | **الفروقات المؤقتة جائزة الحسم** |
| **deferred tax** | Income tax payable (recoverable) in respect of the taxable profit (tax loss) for future periods as a result of past transactions or events. | هي ضريبة الدخل مستحقة السداد (أو الممكن استردادها) فيما يخص الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة لأغراض الضريبة) في الفترات المستقبلية نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة. | **الضريبة المؤجلة** |
| **deferred tax assets** | The amounts of income tax recoverable in future periods in respect of:<br>(a) deductible temporary differences;<br>(b) the carryforward of unused tax losses; and<br>(c) the carryforward of unused tax credits. | مبالغ ضرائب الدخل الممكن استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بما يلي:<br>(أ) الفروقات المؤقتة الجائزة الحسم؛<br>(ب) ترحيل الخسائر غير المستغلة لأغراض الضريبة إلى فترات مستقبلية؛<br>(ج) ترحيل التخفيضات غير المستغلة في الضريبة المستحقة لفترات مستقبلية. | **أصول الضريبة المؤجلة** |
| **deferred tax liabilities** | The amounts of income tax payable in future periods in respect of taxable temporary differences. | مبالغ ضرائب الدخل التي ستصبح مستحقة السداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة. | **التزامات الضريبة المؤجلة** |
| **defined benefit liability** | The present value of the defined benefit obligation at the reporting date minus the fair value at the reporting date of plan assets (if any) out of which the obligations are to be settled directly. | القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة في تاريخ التقرير مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول الخطة (إن وجدت) في تاريخ التقرير، والتي من المقرر أن تسوى منها الواجبات بشكل مباشر. | **التزام المنافع المحددة** |
| **defined benefit obligation (present value of)** | The present value, without deducting any plan assets, of expected future payments required to settle the obligation resulting from employee service in the current and prior periods. | القيمة الحالية، دون طرح أي من أصول الخطة، للمدفوعات المستقبلية المتوقعة اللازمة لتسوية الواجب الناتج عن خدمات الموظفين في الفترة الحالية والفترات السابقة. | **القيمة الحالية لواجب المنافع المحددة** |
| **defined benefit plans** | Post-employment benefit plans other than defined contribution plans. | خطط المنافع لما بعد انتهاء الخدمة بخلاف الخطط ذات الاشتراكات المحددة. | **الخطط ذات المنافع المحددة** |
| **defined contribution plans** | Post-employment benefit plans under which an entity pays fixed contributions into a separate entity (a fund) and will have no legal or constructive obligation to pay further contributions or to make direct benefit payments to employees if the fund does not hold sufficient assets to pay all employee benefits relating to employee service in the current and prior periods. | خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة التي تدفع بموجبها المنشأة اشتراكات ثابتة إلى منشأة منفصلة (صندوق) ولا يكون عليها أي واجب نظامي أو ضمني بدفع اشتراكات إضافية أو تقديم منافع مباشرة إلى الموظفين في حال عدم احتفاظ الصندوق بأصول تكفي لدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمات الموظفين في الفترة الحالية والفترات السابقة. | **الخطط ذات الاشتراكات المحددة** |
| **depreciable amount** | The cost of an asset, or other amount substituted for cost (in the financial statements), less its residual value. | تكلفة أصل، أو مبلغ آخر حل محل تكلفة (في القوائم المالية)، مطروحاً منه قيمته المتبقية. | **مبلغ قابل للإهلاك** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **depreciation** | The systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life. | التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك الخاص بأصل على مدى عمره الإنتاجي. | **الإهلاك** |
| **derecognition** | The removal of a previously recognised asset or liability from an entity's statement of financial position. | حذف أصل أو التزام تم إثباته سابقاً، من قائمة المركز المالي للمنشأة. | **إلغاء الإثبات** |
| **development** | The application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services before the start of commercial production or use. | تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري وذلك قبل البدء في الإنتاج التجاري أو الاستخدام. | **التطوير** |
| **discontinued operation** | A component of an entity that either has been disposed of, or is held for sale, and:<br>(a) represents a separate major line of business or geographical area of operations;<br>(b) is part of a single co-ordinated plan to dispose of a separate major line of business or geographical area of operations; or<br>(c) is a subsidiary acquired exclusively with a view to resale. | أحد مكونات المنشأة الذي تم استبعاده أو المحتفظ به لغرض البيع إضافة إلى ما يلي:<br>(أ) يمثل خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو<br>(ب) يعد جزءاً من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو<br>(ج) يعد منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصرياً بغية إعادة بيعها. | **العملية غير المستمرة** |
| **effective interest method** | A method of calculating the amortised cost of a financial asset or a financial liability (or a group of financial assets or financial liabilities) and of allocating the interest income or interest expense over the relevant period. | طريقة لاحتساب التكلفة المطفأة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتخصيص دخل الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى الفترة ذات الصلة. | **طريقة الفائدة الفعلية** |
| **effective interest rate** | The rate that exactly discounts estimated future cash payments or receipts through the expected life of the financial instrument or, when appropriate, a shorter period to the net carrying amount of the financial asset or financial liability. | المعدل الذي يحسم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية، أو خلال فترة زمنية أقل، عندما يكون ذلك مناسباً، وصولاً إلى صافي المبلغ الدفتري للأصل المالي أو الالتزام المالي. | **معدل الفائدة الفعلية** |
| **effectiveness of a hedge** | The degree to which changes in the fair value or cash flows of the hedged item that are attributable to a hedged risk are offset by changes in the fair value or cash flows of the hedging instrument. | مدى قدرة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط على إلغاء أثر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية الخاصة بالبند المتحوط له والتي يمكن عزوها للخطر المتحوط منه. | **فاعلية التحوط** |
| **employee benefits** | All forms of consideration given by an entity in exchange for service rendered by employees. | جميع أشكال العوض الذي تقدمه المنشأة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون. | **منافع الموظفين** |
| **equity** | The residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities. | الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها. | **حقوق الملكية** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **equity-settled share-based payment transaction** | A share-based payment transaction in which the entity:<br><br>(a) receives goods or services as consideration for its own equity instruments (including shares or share options); or<br><br>(b) receives goods or services but has no obligation to settle the transaction with the supplier. | معاملة دفع على أساس الأسهم تتلقى فيها المنشأة<br><br>(أ) سلعاً أو خدمات في مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بها (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم)، أو<br><br>(ب) سلعاً أو خدمات دون أن يكون عليها واجب بتسوية المعاملة مع المورد. | **معاملة دفع على أساس الأسهم تُسوى بحقوق الملكية** |
| **errors** | Omissions from, and misstatements in, the entity's financial statements for one or more prior periods arising from a failure to use, or misuse of, reliable information that:<br><br>(a) was available when financial statements for those periods were authorised for issue; and<br><br>(b) could reasonably be expected to have been obtained and taken into account in the preparation and presentation of those financial statements. | الإغفالات والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، والناشئة عن عدم استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها التي:<br><br>(أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية الخاصة بتلك الفترات للإصدار.<br><br>(ب) كان من المتوقع بشكل معقول أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية. | **الأخطاء** |
| **expenses** | Decreases in economic benefits during the reporting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to owners. | نقصان في المنافع الاقتصادية خلال فترة التقرير في شكل تدفقات خارجة أو استنفاد للأصول، أو تحمل التزامات، مما يؤدي إلى نقصان في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بتوزيعات على الملاك. | **المصروفات** |
| **fair presentation** | Faithful representation of the effects of transactions, other events and conditions in accordance with the definitions and recognition criteria for assets, liabilities, income and expenses. | التعبير الصادق عن تأثيرات المعاملات والأحداث والحالات الأخرى وفقاً لتعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وضوابط إثباتها. | **العرض العادل** |
| **fair value** | The amount for which an asset could be exchanged, a liability settled or an equity instrument granted could be exchanged, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction. | المبلغ الذي في مقابله يمكن مُبادلة أصل، أو تسوية التزام، أو مُبادلة أداة حقوق ملكية ممنوحة، بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل في معاملة تتم بإرادة حرة. | **القيمة العادلة** |
| **fair value less costs to sell** | The amount obtainable from the sale of an asset or cash-generating unit in an arm's length transaction between knowledgeable, willing parties, less the costs of disposal. | المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة تتم بإرادة حرة بين أطراف تتوفر لديهم المعرفة والرغبة في التعامل، مطروحاً منها تكاليف الاستبعاد. | **القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع** |
| **finance lease** | A lease that transfers substantially all the risks and rewards incidental to ownership of an asset. Title may or may not eventually be transferred. A lease that is not a finance lease is an operating lease. | عقد إيجار يُحوِّل ما يقارب جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل. وفي النهاية، قد يتم أو لا يتم نقل حق الملكية. وإذا لم يكن عقد الإيجار عقد إيجار تمويلي، فهو عقد إيجار تشغيلي. | **عقد الإيجار التمويلي** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **financial asset** | Any asset that is:<br>(a) cash;<br>(b) an equity instrument of another entity;<br>(c) a contractual right:<br>(i) to receive cash or another financial asset from another entity; or<br>(ii) to exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially favourable to the entity; or<br>(d) a contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and:<br>(i) under which the entity is or may be obliged to receive a variable number of the entity's own equity instruments; or<br>(ii) that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include instruments that are themselves contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments. | أي أصل يكون في صورة:<br>(أ) نقد؛ أو<br>(ب) أداة حقوق ملكية في منشأة wأخرى؛ أو<br>(ج) حق تعاقدي:<br>(١) لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى؛<br>(٢) لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون مواتية للمنشأة؛ أو<br>(د) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:<br>(1) عقداً تلتزم المنشأة أو قد تلتزم بموجبه باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ أو<br>(2) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات التي تعد بنفسها عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل. | **الأصل المالي** |
| **financial instrument** | A contract that gives rise to a financial asset of one entity and a financial liability or equity instrument of another entity. | عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى. | **الأداة المالية** |

| financial liability | Any liability that is:<br><br>(a) a contractual obligation:<br><br>(i) to deliver cash or another financial asset to another entity; or<br><br>(ii) to exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially unfavourable to the entity; or<br><br>(b) a contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and:<br><br>(i) under which the entity is or may be obliged to deliver a variable number of the entity's own equity instruments, or<br><br>(ii) will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include instruments that are themselves contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments. | أي التزام يكون في صورة:<br><br>(أ) واجب تعاقدي:<br><br>(1) بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛<br><br>(2) بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة؛ أو<br><br>(ب) عقد ستتم، أو قد تتم، تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ويكون:<br><br>(1) عقداً تلتزم المنشأة أو قد تلتزم بموجبه بتسليم عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو<br><br>(2) عقداً ستتم تسويته أو قد تتم تسويته بطريقة أخرى خلاف مبادلة مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر، مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة. ولهذا الغرض فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة لا تتضمن الأدوات التي تعد بنفسها عقوداً لاستلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة في المستقبل. | **الالتزام المالي** |
|---|---|---|---|
| **financial position** | The relationship of the assets, liabilities and equity of an entity as reported in the statement of financial position. | العلاقة بين الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمنشأة كما هو مقرر عنها في قائمة المركز المالي. | **المركز المالي** |
| **financial statements** | Structured representation of the financial position, financial performance and cash flows of an entity. | عرض مهيكل للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. | **القوائم المالية** |
| **financing activities** | Activities that result in changes in the size and composition of the contributed equity and borrowings of the entity. | الأنشطة التي يترتب عليها تغييرات في حجم وتكوين حقوق الملكية المساهم بها وقروض المنشأة. | **الأنشطة التمويلية** |
| **firm commitment** | A binding agreement for the exchange of a specified quantity of resources at a specified price on a specified future date or dates. | اتفاق ملزم لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة. | **التعهد المؤكد** |
| **first-time adopter of the IFRS for SMEs** | An entity that presents its first annual financial statements that conform to the IFRS for SMEs, regardless of whether its previous accounting framework was full IFRS or another set of accounting standards. | المنشأة التي تعرض أول قوائم مالية سنوية لها تلتزم بالمعيار الدولي للتقرير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بغض النظر عمّا إذا كان إطارها المحاسبي السابق هو المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة أو مجموعة أخرى من معايير المحاسبة. | **المنشأة المطبقة للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة** |
| **forecast transaction** | An uncommitted but anticipated future transaction. | معاملة مستقبلية لم يتم التعهد بها ولكن من المتوقع حدوثها. | **المعاملة المتوقعة** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| foreign operation | An entity that is a subsidiary, associate, joint venture or branch of a reporting entity, the activities of which are based or conducted in a country or currency other than those of the reporting entity. | منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة المعدة للتقرير، تباشر أنشطتها في بلد آخر غير البلد الذي توجد فيه المنشأة المعدة للتقرير أو بعملة أخرى غير العملة التي تستخدمها المنشأة المعدة للتقرير. | **العملية الأجنبية** |
| full IFRS | International Financial Reporting Standards (IFRS) other than the IFRS for SMEs. | المعايير الدولية للتقرير المالي بخلاف المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. | **المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة** |
| functional currency | The currency of the primary economic environment in which the entity operates. | عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة. | **العملة الوظيفية** |
| functional currency normalisation date | The date when an entity's functional currency no longer has either, or both, of the two characteristics of severe hyperinflation, or when there is a change in the entity's functional currency to a currency that is not subject to severe hyperinflation. | هو التاريخ الذي لم تعد فيه العملة الوظيفية للمنشأة متصفة بإحدى خاصيتي التضخم الجامح بشكل حاد، أو بكلتيهما، أو هو التاريخ الذي يتم فيه تغيير العملة الوظيفية للمنشأة إلى عملة ليست خاضعة للتضخم الجامح بشكل حاد. | **تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي** |
| funding (of post-employment benefits) | Contributions by an entity, and sometimes its employees, into an entity, or fund, that is legally separate from the reporting entity and from which the employee benefits are paid. | اشتراكات تدفعها المنشأة، وأحياناً موظفوها، إلى منشأة أخرى أو صندوق منفصل بشكل قانوني عن المنشأة المعدة للتقرير، ويتم دفع منافع الموظفين منه. | **تمويل (منافع ما بعد انتهاء الخدمة)** |
| gains | Increases in economic benefits that meet the definition of income but are not revenue. | هي الزيادة في المنافع الاقتصادية التي ينطبق عليها تعريف الدخل ولكنها ليست إيراداً. | **المكاسب** |
| general purpose financial statements | Financial statements directed to the general financial information needs of a wide range of users who are not in a position to demand reports tailored to meet their particular information needs. | هي القوائم المالية التي تستهدف توفير المعلومات المالية العامة التي يحتاج إليها قطاع واسع من المستخدمين الذين ليسوا في وضع يمكنهم من طلب الحصول على تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. | **القوائم المالية ذات الغرض العام** |
| going concern | An entity is a going concern unless management either intends to liquidate the entity or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so. | تعد المنشأة منشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها أي خيار آخر واقعي سوى القيام بذلك. | **الاستمرارية** |
| goodwill | Future economic benefits arising from assets that are not capable of being individually identified and separately recognised. | المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل منفرد ولا إثباتها بشكل منفصل. | **الشهرة** |
| government grants | Assistance by government in the form of transfers of resources to an entity in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the entity. | مساعدة من قبل الحكومة في شكل موارد يتم نقلها إلى منشأة ما مقابل الالتزام في الماضي أو في المستقبل بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. | **المنح الحكومية** |

| grant date | The date at which the entity and another party (including an employee) agree to a share-based payment arrangement, being when the entity and the counterparty have a shared understanding of the terms and conditions of the arrangement. At the grant date, the entity confers on the counterparty the right to cash, other assets or equity instruments of the entity, provided the specified vesting conditions, if any, are met. If that agreement is subject to an approval process (for example, by shareholders), the grant date is the date when that approval is obtained. | التاريخ الذي تتفق فيه المنشأة وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) على ترتيب دفع على أساس الأسهم، وهو الوقت الذي يكون فيه لدى المنشأة والطرف المقابل فهم مشترك لأحكام وشروط الترتيب. وفي تاريخ المنح، تمنح المنشأة الطرف المقابل الحق في نقد أو أصول أخرى أو في أدوات حقوق ملكية المنشأة، شريطة استيفاء شروط الاكتساب المُحددة، إن وجدت. وإذا كان ذلك الاتفاق يخضع لإجراءات اعتماد (من قبل المساهمين مثلا)، فإن تاريخ المنح هو تاريخ الحصول على ذلك الاعتماد. | تاريخ المنح |
|---|---|---|---|
| gross investment in a lease | The aggregate of:<br>(a) the minimum lease payments receivable by the lessor under a finance lease; and<br>(b) any unguaranteed residual value accruing to the lessor. | هو مجموع:<br>(أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار مستحقة التحصيل من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛<br>(ب) أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر. | إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار |
| group | A parent and all its subsidiaries. | المنشأة الأم وجميع منشآتها التابعة. | المجموعة |
| hedged item | For the purpose of special hedge accounting by SMEs under Section 12 of this Standard, a hedged item is:<br>(a) interest rate risk of a debt instrument measured at amortised cost;<br>(b) foreign exchange or interest rate risk in a firm commitment or a highly probable forecast transaction;<br>(c) price risk of a commodity that it holds or in a firm commitment or highly probable forecast transaction to purchase or sell a commodity; or<br>(d) foreign exchange risk in a net investment in a foreign operation. | لغرض المحاسبة الخاصة عن التحوط بواسطة المنشآت الصغيرة والمتوسطة بموجب القسم ١٢ من هذا المعيار، فإن البند المتحوط له هو:<br>(أ) مخاطر معدل الفائدة على أداة دين مقيسة بالتكلفة المطفأة؛ أو<br>(ب) مخاطر صرف العملات الأجنبية أو معدل الفائدة في تعهد مؤكد أو معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة؛ أو<br>(ه) مخاطر سعر سلعة تحتفظ بها المنشأة أو في تعهد مؤكد أو معاملة متوقعة ومرجحة بدرجة كبيرة لشراء أو بيع سلعة؛ أو<br>(ض) مخاطر صرف العملات الأجنبية في صافي استثمار في عملية أجنبية. | البند المتحوط له |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **hedging instrument** | For the purpose of special hedge accounting by SMEs under Section 12 of this Standard, a hedging instrument is a financial instrument that meets all of the following terms and conditions:<br><br>(a) it is an interest rate swap, a foreign currency swap, a foreign currency forward exchange contract or a commodity forward exchange contract that is expected to be highly effective in offsetting a risk identified in paragraph 12.17 that is designated as the hedged risk;<br><br>(b) it involves a party external to the reporting entity (ie external to the group, segment or individual entity being reported on);<br><br>(c) its notional amount is equal to the designated amount of the principal or notional amount of the hedged item;<br><br>(d) it has a specified maturity date not later than:<br><br>(i) the maturity of the financial instrument being hedged;<br><br>(ii) the expected settlement of the commodity purchase or sale commitment; or<br><br>(iii) the occurrence of the highly probable forecast foreign currency or commodity transaction being hedged.<br><br>(e) it has no prepayment, early termination or extension features.<br><br>An entity that chooses to apply IAS 39 in accounting for financial instruments shall apply the definition of hedging instrument in that standard instead of this definition. | لغرض المحاسبة الخاصة عن التحوط بواسطة المنشآت الصغيرة والمتوسطة بموجب القسم ١٢ من هذا المعيار، فإن أداة التحوط هي أداة مالية تستوفي جميع الشروط والأحكام الآتية:<br><br>(أ) أن تكون الأداة عقداً من عقود مبادلة معدل الفائدة أو عقود مبادلة العملة الأجنبية، أو عقداً آجلاً لصرف عملة أجنبية أو عقداً آجلاً لمبادلة سلعة ويتوقع أن يكون لهذا العقد فاعلية كبيرة في إلغاء أثر أحد المخاطر المحددة في الفقرة ١٢.١٧ والمعين على أنه الخطر المتحوط منه.<br><br>(ب) أن تشتمل الأداة على طرف آخر من خارج المنشأة المعدة للتقرير (أي من خارج المجموعة أو القطاع أو المنشأة المنفردة المُعَد التقرير عنها).<br><br>(ت) أن يكون مبلغها الافتراضي مساوياً للمبلغ الأصلي أو المبلغ الافتراضي المعين للبند المتحوط له<br><br>(ث) أن يكون لها تاريخ استحقاق محدد في موعد لا يتجاوز:<br><br>(1) استحقاق الأداة المالية المتحوط لها، أو<br><br>(2) التسوية المتوقعة للتعهد بشراء أو بيع السلعة، أو<br><br>(3) حدوث المعاملة المتوقعة والمرجحة بدرجة كبيرة المتحوط لها والتي تنطوي على عملة أجنبية أو سلعة<br><br>(ج) ألا تنطوي على أي من مزايا السداد المبكر أو الإنهاء المبكر أو التمديد.<br><br>ويجب على المنشأة التي تختار تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمحاسبة عن الأدوات المالية أن تطبق تعريف أداة التحوط الوارد في ذلك المعيار بدلا من هذا التعريف. | أداة التحوط |
| **highly probable** | Significantly more likely than probable. | أكثر احتمالاً من مجرد كونه مرجحاً. | مرجح بدرجة كبيرة |
| **impairment (loss)** | The amount by which the carrying amount of an asset exceeds:<br><br>(a) in the case of inventories, its selling price less costs to complete and sell; or<br><br>(b) in the case of other non-financial assets, its recoverable amount. | هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري لأصل:<br><br>(أ) عن سعر بيعه مطروحاً منه تكاليف استكماله وبيعه، وذلك في حالة المخزون؛ أو<br><br>(ب) عن المبلغ الممكن استرداده، وذلك في حالة الأصول غير المالية الأخرى. | خسارة الهبوط |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **impracticable** | Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so. | يعدُّ تطبيق متطلب ما غير ممكن عملياً عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل جهد معقول للقيام بذلك. | **غير ممكن عملياً** |
| **imputed rate of interest** | The more clearly determinable of either:<br>(a) the prevailing rate for a similar instrument of an issuer with a similar credit rating; or<br>(b) a rate of interest that discounts the nominal amount of the instrument to the current cash sales price of the goods or services. | المعدل الذي يمكن تحديده بشكل أكثر وضوحاً من بين المعدلين الآتيين:<br>(أ) المعدل السائد لأداة مماثلة خاصة بمُصدِر له تصنيف ائتماني مماثل، أو<br>(ب) معدل الفائدة الذي تُخصم به القيمة الاسمية للأداة وصولاً إلى سعر البيع النقدي الحالي للسلع أو الخدمات. | **معدل الفائدة الضمني** |
| **income** | Increases in economic benefits during the reporting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from owners. | زيادات في المنافع الاقتصادية خلال فترة التقرير في شكل تدفقات داخلة، أو زيادات في الأصول، أو نقصان في الالتزامات، مما يؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف الزيادات المتعلقة بالمساهمات المقدمة من الملاك. | **الدخل** |
| **income statement** | A financial statement that presents all items of income and expense recognised in a reporting period, excluding the items of other comprehensive income. | قائمة مالية تعرض كل بنود الدخل والمصروف المثبتة في فترة التقرير، باستثناء بنود الدخل الشامل الآخر. | **قائمة الدخل** |
| **income tax** | All domestic and foreign taxes that are based on taxable profits. Income tax also includes taxes, such as withholding taxes, that are payable by a subsidiary, associate or joint venture on distributions to the reporting entity. | كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الخاضع للضريبة. وتتضمن ضريبة الدخل أيضاً ضرائب مثل الضرائب المستقطعة من المنبع مستحقة الدفع من المنشأة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك على توزيعاتها للمنشأة المعدة للتقرير. | **ضريبة الدخل** |
| **insurance contract** | A contract under which one party (the insurer) accepts significant insurance risk from another party (the policyholder) by agreeing to compensate the policyholder if a specified uncertain future event (the insured event) adversely affects the policyholder. | عقد يقبل بموجبه أحد الأطراف (المؤمِّن) تحمل مخاطر تأمين مهمة من طرف آخر (حامل الوثيقة) وذلك عن طريق الموافقة على تعويض حامل الوثيقة إذا أثر حدث مستقبلي محدد غير مؤكد (الحدث المغطى بالتأمين) سلباً على حامل الوثيقة. | **عقد التأمين** |
| **intangible asset** | An identifiable non-monetary asset without physical substance. Such an asset is identifiable when it:<br>(a) is separable, ie is capable of being separated or divided from the entity and sold, transferred, licensed, rented or exchanged, either individually or together with a related contract, asset or liability; or<br>(b) arises from contractual or other legal rights, regardless of whether those rights are transferable or separable from the entity or from other rights and obligations. | أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس، ويكون مثل هذا الأصل قابلاً للتحديد عندما:<br>(أ) يكون قابلا للانفصال، أي قابلاً أن يُفصل عن المنشأة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يُنقل أو يُرخص أو يُؤجر أو تتم مُبادلته، إما بمفرده أو مع عقد أو أصل أو التزام متعلق به، أو<br>(ب) ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن حقوق وواجبات أخرى. | **الأصل غير الملموس** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **interest rate implicit in the lease** | The discount rate that, at the inception of the lease, causes the aggregate present value of (a) the minimum lease payments and (b) the unguaranteed residual value to be equal to the sum of (i) the fair value of the leased asset and (ii) any initial direct costs of the lessor. | معدل الخصم الذي، عند نشأة عقد الإيجار، يتسبب في أن تتساوى القيمة الحالية المجمعة لـ (أ) الحد الأدنى لدفعات الإيجار و(ب) القيمة المتبقية غير المضمونة مع مجموع (1) القيمة العادلة للأصل المؤجر و(2) أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر. | **معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار** |
| **interim financial report** | A financial report containing either a complete set of financial statements or a set of condensed financial statements for an interim period. | هو تقرير مالي يتضمن إمّا مجموعة كاملة من القوائم المالية أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة لفترة أولية. | **التقرير المالي الأولي** |
| **interim period** | A financial reporting period shorter than a full financial year. | هي فترة تقرير مالي أقصر من سنة مالية كاملة . | **الفترة الأولية** |
| **International Financial Reporting Standards (IFRS)** | Standards adopted by the International Accounting Standards Board (IASB). They comprise:<br>(a) International Financial Reporting Standards;<br>(b) International Accounting Standards; and<br>(c) Interpretations developed by the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) or the former Standing Interpretations Committee (SIC). | هي المعايير المعتمدة من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة. وتشمل:<br>(أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛<br>(ب) المعايير الدولية للمحاسبة؛<br>(ج) التفسيرات الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي أو من لجنة التفسيرات الدولية السابقة. | **المعايير الدولية للتقرير المالي** |
| **intrinsic value** | The difference between the fair value of the shares to which the counterparty has the (conditional or unconditional) right to subscribe or which it has the right to receive, and the price (if any) the counterparty is (or will be) required to pay for those shares. For example, a share option with an exercise price of CU15, on a share with a fair value of CU20, has an intrinsic value of CU5. | الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي للطرف المقابل الحق (مشروطاً كان أو غير مشروط) في أن يكتتب فيها أو الحق في أن يستلمها، والسعر (إن وجد) الذي يكون (أو سوف يكون) مطلوباً من الطرف المقابل أن يدفعه مقابل تلك الأسهم. فعلى سبيل المثال، عند وجود خيار بسعر ممارسة ١٥ وحدة عملة لسهم قيمته العادلة ٢٠ وحدة عملة، تكون القيمة الحقيقية ٥ وحدات عملة. | **القيمة الحقيقية** |
| **inventories** | Assets:<br>(a) held for sale in the ordinary course of business;<br>(b) in the process of production for such sale; or<br>(c) in the form of materials or supplies to be consumed in the production process or in the rendering of services. | أصول:<br>(أ) مُحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال؛ أو<br>(ب) في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع؛ أو<br>(ج) في شكل مواد خام أو إمدادات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات. | **المخزون** |
| **investing activities** | The acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents. | اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المُتضمنة في مُعادِلات النقد. | **الأنشطة الاستثمارية** |

| investment property | Property (land or a building, or part of a building, or both) held by the owner or by the lessee under a finance lease to earn rentals or for capital appreciation or both, instead of for:<br><br>(a) use in the production or supply of goods or services or for administrative purposes; or<br><br>(b) sale in the ordinary course of business. | عقار (أرض أو مبنى، أو جزء من مبنى، أو كلاهما) محتفظ به من قبل المالك أو من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لكسب إيرادات إيجاريه أو لإنماء رأس المال أو لكليهما، وليس:<br><br>(أ) لاستخدامه في إنتاج أو توريد سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية؛ أو<br><br>(ب) لبيعه في السياق العادي للأعمال. | العقار الاستثماري |
|---|---|---|---|
| joint control | The contractually agreed sharing of control over an economic activity. It exists only when the strategic financial and operating decisions relating to the activity require the unanimous consent of the parties sharing control (the venturers). | تقاسم متفق عليه تعاقدياً للسيطرة على نشاط اقتصادي، ولا تتحقق تلك السيطرة المشتركة إلا عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المتعلقة بالنشاط الموافقة بالإجماع من جانب الأطراف المتقاسمة للسيطرة (المشاركون). | السيطرة المشتركة |
| joint venture | A contractual arrangement whereby two or more parties undertake an economic activity that is subject to joint control. Joint ventures can take the form of jointly controlled operations, jointly controlled assets, or jointly controlled entities. | ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بمباشرة نشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة. ويمكن أن تأخذ المشروعات المشتركة شكل عمليات خاضعة لسيطرة مشتركة، أو أصول خاضعة لسيطرة مشتركة، أو منشآت خاضعة لسيطرة مشتركة. | المشروع المشترك |
| jointly controlled entity | A joint venture that involves the establishment of a corporation, partnership or other entity in which each venturer has an interest. The entity operates in the same way as other entities, except that a contractual arrangement between the venturers establishes joint control over the economic activity of the entity. | مشروع مشترك ينطوي على تأسيس شركة مساهمة أو شركة تضامن أو منشأة أخرى يكون لكل مشارك حصة فيها. وتعمل المنشأة بنفس الطريقة التي تعمل بها المنشآت الأخرى، باستثناء وجود ترتيب تعاقدي بين المشاركين ينص على خضوع النشاط الاقتصادي للمنشأة للسيطرة المشتركة. | المنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة |
| lease | An agreement whereby the lessor conveys to the lessee in return for a payment or series of payments the right to use an asset for an agreed period of time. | اتفاقية ينقل بموجبها المؤجر إلى المستأجر الحق في استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها في مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات. | عقد الإيجار |
| lessee's incremental borrowing rate of interest | The rate of interest the lessee would have to pay on a similar lease or, if that is not determinable, the rate that, at the inception of the lease, the lessee would incur to borrow over a similar term, and with a similar security, the funds necessary to purchase the asset. | معدل الفائدة الذي كان سيتعين على المستأجر دفعه على عقد إيجار مشابه وإذا كان ذلك المعدل غير قابل للتحديد، فهو المعدل الذي كان سيتحمله المستأجر، عند نشأة عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى مدة مشابهة وبضمان مشابه. | معدل فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر |
| liability | A present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits. | واجب حالي على المنشأة ناشئٌ عن أحداث ماضية، ويُتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية. | الالتزام |
| loans payable | Financial liabilities other than short-term trade payables on normal credit terms. | التزامات مالية بخلاف المبالغ قصيرة الأجل مستحقة السداد للدائنين التجاريين بشروط الائتمان العادية. | القروض مستحقة السداد |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **market vesting condition** | A condition upon which the exercise price, vesting or exercisability of an equity instrument depends that is related to the market price of the entity's equity instruments, such as attaining a specified share price or a specified amount of intrinsic value of a share option, or achieving a specified target that is based on the market price of the entity's equity instruments relative to an index of market prices of equity instruments of other entities. | شرط أداء يتوقف عليه سعر ممارسة أداة حقوق ملكية، أو اكتسابها أو قابلية ممارستها، ويتعلق ذلك الشرط بسعر السوق لأدوات حقوق ملكية المنشأة، مثل بلوغ سعر مُحدد للسهم أو مبلغ مُحدد للقيمة الحقيقية الخاصة بخيار السهم، أو تحقيق هدف محدد يستند إلى سعر السوق لأدوات حقوق ملكية المنشأة بالنسبة إلى مؤشر أسعار السوق لأدوات حقوق ملكية المنشآت الأخرى. | **شرط الاكتساب المرتبط بالسوق** |
| **material** | Omissions or misstatements of items are material if they could, individually or collectively, influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements. Materiality depends on the size and nature of the omission or misstatement judged in the surrounding circumstances. The size or nature of the item, or a combination of both, could be the determining factor. | يعد إغفال ذكر البنود أو تحريفها ذا أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن تؤثر، منفردة أو مجتمعة، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الإغفال أو التحريف الذي يتم الحكم عليه في ظل الظروف المحيطة. وقد يكون حجم أو طبيعة البند، أو كلاهما، العامل المحدد في ذلك. | **ذو أهمية نسبية** |
| **measurement** | The process of determining the monetary amounts at which the elements of the financial statements are to be recognised and carried in the statement of financial position and statement of comprehensive income. | عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم بها إثبات عناصر القوائم المالية وإظهارها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل. | **القياس** |
| **minimum lease payments** | The payments over the lease term that the lessee is or can be required to make, excluding contingent rent, costs for services and taxes to be paid by and reimbursed to the lessor, together with:<br><br>(a) for a lessee, any amounts guaranteed by the lessee or by a party related to the lessee; or<br><br>(b) for a lessor, any residual value guaranteed to the lessor by:<br><br>(i) the lessee;<br><br>(ii) a party related to the lessee; or<br><br>(iii) a third party unrelated to the lessor that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee.<br><br>However, if the lessee has an option to purchase the asset at a price that is expected to be sufficiently lower than fair value at the date the option becomes exercisable for it to be reasonably certain, at the inception of the lease, that the option will be exercised, the minimum lease payments comprise the minimum payments payable over the lease term to the expected date of exercise of this purchase option and the payment required to exercise it. | الدفعات التي يكون المستأجر، أو يمكن أن يكون، مطالبا بأدائها على مدى مدة عقد الإيجار، باستثناء الإيجار المشروط وتكاليف الخدمات والضرائب التي يتم دفعها من قبل المؤجر ويتم تعويضه عنها، بالإضافة إلى ما يلي:<br><br>(أ) بالنسبة للمستأجر، أي مبالغ يضمنها المستأجر أو طرف ذو علاقة بالمستأجر؛ أو<br><br>(ب) بالنسبة للمؤجر، أية قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل:<br><br>(١) المستأجر؛ أو<br><br>(٢) طرف ذي علاقة بالمستأجر؛ أو<br><br>(٣) طرف ثالث لا علاقة له بالمؤجر، وقادر مالياً على الوفاء بالواجبات التي بموجب الضمان.<br><br>ومع ذلك، فإذا كان للمستأجر خيار لشراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بشكل كبير من القيمة العادلة في التاريخ الذي يصبح فيه الخيار قابلا للممارسة، لدرجة أنه يكون من المؤكد بدرجة معقولة عند نشأة عقد الإيجار، أن الخيار ستتم ممارسته، فإن الحد الأدنى لدفعات الإيجار تشمل الحد الأدنى للدفعات مستحقة السداد على مدى مدة عقد الإيجار حتى التاريخ المتوقع لممارسة خيار الشراء والدفعة المطلوبة لممارسة الخيار. | **الحد الأدنى لدفعات الإيجار** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **monetary items** | Units of currency held and assets and liabilities to be received or paid in a fixed or determinable number of units of currency. | وحدات العملة المحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سيتم تحصيلها أو دفعها في شكل عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. | **البنود النقدية** |
| **multi-employer (benefit) plans** | Defined contribution plans (other than state plans) or defined benefit plans (other than state plans) that:<br><br>(a) pool the assets contributed by various entities that are not under common control; and<br><br>(b) use those assets to provide benefits to employees of more than one entity, on the basis that contribution and benefit levels are determined without regard to the identity of the entity that employs the employees concerned. | خطط ذات اشتراكات محددة (بخلاف خطط الدولة) أو خطط ذات منافع محددة (بخلاف خطط الدولة):<br><br>(أ) تُجمِّع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة واحدة؛<br><br>(ب) وتستخدم تلك الأصول لتقديم المنافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة، على أساس أن مستويات تلك الاشتراكات والمنافع يتم تحديدها دون النظر لهوية المنشأة التي يعمل بها الموظفون المعنيون. | **خطط (المنافع) متعددة أصحاب العمل** |
| **net investment in a lease** | The gross investment in a lease discounted at the interest rate implicit in the lease. | إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بمعدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار. | **صافي الاستثمار في عقد الإيجار** |
| **non-controlling interest** | The equity in a subsidiary not attributable, directly or indirectly, to a parent. | حقوق الملكية في المنشأة التابعة التي لا يمكن عزوها، بشكل مباشر أو غير مباشر، إلى المنشأة الأم. | **الحصة غير المسيطرة** |
| **notes (to financial statements)** | Notes contain information in addition to that presented in the statement of financial position, statement of comprehensive income, income statement (if presented), combined statement of income and retained earnings (if presented), statement of changes in equity and statement of cash flows. Notes provide narrative descriptions or disaggregations of items presented in those statements and information about items that do not qualify for recognition in those statements. | تحتوي الإيضاحات على معلومات أخرى إضافة إلى تلك المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل (في حال عرضها) والقائمة المجمعة للدخل والأرباح المبقاة (في حال عرضها) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية. وتوفر الإيضاحات وصفاً سردياً أو تفصيلاً للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات عن البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم. | **الإيضاحات (المرفقة بالقوائم المالية)** |
| **notional amount** | The quantity of currency units, shares, bushels, pounds or other units specified in a financial instrument contract. | كمية وحدات العملة أو الأسهم أو المكاييل أو الأرطال أو الوحدات الأخرى المحددة في عقد الأداة المالية. | **المبلغ الافتراضي** |
| **objective of financial statements** | To provide information about the financial position, performance and cash flows of an entity that is useful for economic decision-making by a broad range of users who are not in a position to demand reports tailored to meet their particular information needs. | هو توفير معلومات عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها وتدفقاتها النقدية، وتكون هذه المعلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل قطاع واسع من المستخدمين الذين ليسوا في وضع يمكنهم من طلب الحصول على تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. | **هدف القوائم المالية** |
| **onerous contract** | A contract in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits expected to be received under it. | عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات وفقاً للعقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع أن يتم الحصول عليها بموجب العقد. | **عقد غير مجدٍ** |
| **operating activities** | The principal revenue-producing activities of the entity and other activities that are not investing or financing activities. | الأنشطة الرئيسية المنتجة للإيرادات الخاصة بالمنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تُعد أنشطة استثمارية أو تمويلية. | **الأنشطة التشغيلية** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **operating lease** | A lease that does not transfer substantially all the risks and rewards incidental to ownership. A lease that is not an operating lease is a finance lease. | عقد الإيجار الذي لا يحول ما يقارب جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بملكية الأصل. وإذا لم يكن عقد الإيجار عقد إيجار تشغيلي، فهو عقد إيجار تمويلي. | **عقد الإيجار التشغيلي** |
| **other comprehensive income** | Items of income and expense (including reclassification adjustments) that are not recognised in profit or loss as required or permitted by this Standard. | بنود الدخل والمصروفات (بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف) التي لا يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لما يتطلبه أو يسمح به هذا المعيار. | **الدخل الشامل الآخر** |
| **owners** | Holders of instruments classified as equity. | حملة الأدوات المصنفة على أنها حقوق ملكية. | **الملاك** |
| **parent** | An entity that has one or more subsidiaries. | المنشأة التي لديها منشأة تابعة واحدة أو أكثر. | **المنشأة الأم** |
| **performance** | The relationship of the income and expenses of an entity, as reported in the statement of comprehensive income. | العلاقة بين دخل ومصروفات المنشأة، كما هو مقرر عنها في قائمة الدخل الشامل. | **الأداء** |
| **plan assets (of an employee benefit plan)** | Assets held by a long-term employee benefit fund and qualifying insurance policies. | الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل، ووثائق التأمين المؤهلة. | **أصول الخطة (خطة منافع الموظفين)** |
| **post-employment benefits** | Employee benefits (other than termination benefits) that are payable after the completion of employment. | منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء الخدمة) التي تصبح مستحقة الدفع بعد انتهاء الخدمة. | **منافع ما بعد انتهاء الخدمة** |
| **post-employment benefit plans** | Formal or informal arrangements under which an entity provides post-employment benefits for one or more employees. | ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقوم المنشأة بموجبها بتقديم منافع ما بعد انتهاء الخدمة لموظف واحد أو أكثر. | **خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة** |
| **present value** | A current estimate of the present discounted value of the future net cash flows in the normal course of business. | تقدير حالي للقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية في السياق العادي للأعمال. | **القيمة الحالية** |
| **presentation currency** | The currency in which the financial statements are presented. | العملة التي تُعرض بها القوائم المالية. | **عملة العرض** |
| **probable** | More likely than not. | مرج حدوثه أكثر من عدمه. | **مرجح** |
| **profit or loss** | The total of income less expenses, excluding the components of other comprehensive income. | مجموع الدخل مطروحاً منه المصروفات، باستثناء مكونات الدخل الشامل الآخر. | **الربح أو الخسارة** |
| **projected unit credit method** | An actuarial valuation method that sees each period of service as giving rise to an additional unit of benefit entitlement and measures each unit separately to build up the final obligation (sometimes known as the accrued benefit method pro-rated on service or as the benefit/years of service method). | هي طريقة تقويم اكتواري ترى أنه ينشأ عن كل فترة خدمة وحدة إضافية لاستحقاق المنافع وتقيس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الواجب النهائي (تُعرف أحياناً بطريقة المنافع المستحقة بالتناسب مع الخدمة، أو بطريقة احتساب المنافع/ سنوات الخدمة). | **طريقة وحدة الإضافة المتوقعة** |
| **property, plant and equipment** | Tangible assets that:<br>(a) are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others or for administrative purposes; and<br>(b) are expected to be used during more than one period. | الأصول الملموسة التي:<br>(أ) يُحتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو التي يُحتفظ بها لتأجيرها للغير أو لاستخدامها في أغراض إدارية.<br>(ب) يُتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة. | **العقارات والآلات والمعدات** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **prospective application (of a change in accounting policy)** | Applying the new accounting policy to transactions, other events and conditions occurring after the date as at which the policy is changed. | تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة المحاسبية. | **التطبيق المستقبلي (للتغيير في السياسة المحاسبية)** |
| **provision** | A liability of uncertain timing or amount. | التزام غير مؤكد من حيث توقيته أو مبلغه. | **المخصص** |
| **prudence** | The inclusion of a degree of caution in the exercise of the judgements needed in making the estimates required under conditions of uncertainty, such that assets or income are not overstated and liabilities or expenses are not understated. | توخي درجة من الحذر عند ممارسة الاجتهادات اللازمة لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم التأكد، وذلك بما لا يؤدى إلى المبالغة في الأصول أو الدخل أو إلى الانتقاص من الالتزامات أو المصروفات. | **الحيطة** |
| **public accountability** | An entity has public accountability if:<br><br>(a) its debt or equity instruments are traded in a public market or it is in the process of issuing such instruments for trading in a public market (a domestic or foreign stock exchange or an over-the-counter market, including local and regional markets); or<br><br>(b) it holds assets in a fiduciary capacity for a broad group of outsiders as one of its primary businesses. | تخضع المنشأة للمساءلة العامة إذا:<br><br>(أ) كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بها يتم تداولها في سوق عامة أو كانت هذه المنشأة بصدد إصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عامة (سوق وطنية أو أجنبية لتداول الأوراق المالية أو للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)، أو<br><br>(ب) كانت تحتفظ بأصول بصفتها أمين استثمار لقطاع عريض من الأطراف الخارجية، كأحد أنشطتها الرئيسية. | **المساءلة العامة** |
| **publicly traded (debt or equity instruments)** | Traded, or in process of being issued for trading, in a public market (a domestic or foreign stock exchange or an over-the-counter market, including local and regional markets). | متداولة، أو في طريقها للإصدار للتداول، في سوق عامة (سوق وطنية أو أجنبية لتداول الأوراق المالية أو للتداول خارج المنصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية). | **متداولة في سوق عامة (أدوات الدين أو حقوق الملكية)** |
| **recognition** | The process of incorporating in the statement of financial position or statement of comprehensive income an item that meets the definition of an asset, liability, equity, income or expense and that satisfies the following criteria:<br><br>(a) it is probable that any future economic benefit associated with the item will flow to or from the entity; and<br><br>(b) the item has a cost or value that can be measured with reliability. | آلية إدراج بند في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل، إذا كان البند ينطبق عليه تعريف الأصل أو الالتزام أو الدخل أو المصروف وإذا كان يستوفي الضابطين الآتيين:<br><br>(أ) أن يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة، أو تتدفق منها، أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند.<br><br>(ب) أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها. | **الإثبات** |
| **recoverable amount** | The higher of an asset's (or cash-generating unit's) fair value less costs to sell and its value in use. | القيمة العادلة للأصل (أو وحدة توليد النقد) مطروحاً منها تكاليف البيع، أو قيمة استخدام الأصل، أيهما أكبر. | **المبلغ الممكن استرداده** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **related party** | A related party is a person or entity that is related to the entity that is preparing its financial statements (the reporting entity):<br>(a) a person or a close member of that person's family is related to a reporting entity if that person:<br>(i) is a member of the key management personnel of the reporting entity or of a parent of the reporting entity;<br>(ii) has control or joint control over the reporting entity; or<br>(iii) has significant influence over the reporting entity.<br>(b) an entity is related to a reporting entity if any of the following conditions applies:<br>(i) the entity and the reporting entity are members of the same group (which means that each parent, subsidiary and fellow subsidiary is related to the others).<br>(ii) one entity is an associate or joint venture of the other entity (or an associate or joint venture of a member of a group of which the other entity is a member).<br>(iii) both entities are joint ventures of the same third entity.<br>(iv) one entity is a joint venture of a third entity and the other entity is an associate of the third entity.<br>(v) the entity is a post-employment benefit plan for the benefit of employees of either the reporting entity or an entity related to the reporting entity. If the reporting entity is itself such a plan, the sponsoring employers are also related to the reporting entity.<br>(vi) the entity is controlled or jointly controlled by a person identified in (a).<br>(vii) the entity, or any member of a group of which it is a part, provides key management personnel services to the reporting entity or to the parent of the reporting entity.<br>(viii) a person identified in (a)(ii) has significant influence over the entity or is a member of the key management personnel of the entity (or of a parent of the entity). | الطرف ذو العلاقة هو شخص له علاقة، أو منشأة لها علاقة، بالمنشأة التي تُعد قوائمها المالية (المنشأة المعدة للتقرير):<br>(أ) يكون الشخص، أو أحد أفراد أسرته المقربين، ذا علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير، إذا كان ذلك الشخص:<br>(١) أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة المعدة للتقرير، أو في المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير؛ أو<br>(٢) له سيطرة أو سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقرير؛ أو<br>(٣) له تأثير مهم على المنشأة المعدة للتقرير.<br>(ب) تُعد منشأة ما ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير في حالة استيفاء أي من الشروط الآتية:<br>(١) أن تكون المنشأة والمنشأة المعدة للتقرير أعضاءً في المجموعة نفسها (ويعنى هذا أن كل منشأة أُمّ ومنشأة تابعة ومنشأة تابعة زميلة تُعد أطرافاً ذات علاقة ببعضها).<br>(٢) أن تكون إحدى المنشأتين منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة الأخرى، (أو منشأة زميلة أو مشروعاً مشتركاً لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضواً فيها).<br>(٣) أن تكون كلتا المنشأتين مشروعين مشتركين للطرف الثالث نفسه.<br>(٤) أن تكون إحدى المنشأتين مشروعاً مشتركاً لمنشأة ثالثة وتكون المنشأة الأخرى منشأة زميلة للمنشأة الثالثة.<br>(٥) أن تكون المنشأة بمثابة خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة لصالح الموظفين إمّا في المنشأة المعدة للتقرير أو في منشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير. وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير هي في حد ذاتها إحدى تلك الخطط، يُعَد أصحاب الأعمال الراعين لها أيضاً ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقرير.<br>(٦) أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة، أو للسيطرة المشتركة، من قبل أحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ).<br>(٧) أن تقدم المنشأة، أو أي عضو في المجموعة التي تعد المنشأة جزءاً منها، للمنشأة المعدة للتقرير أو المنشأة الأم للمنشأة المعدة للتقرير خدمات تُعد من اختصاص كبار موظفي الإدارة.<br>(٨) أن يكون لأحد الأشخاص المحددين في الفقرة (أ) (٢) تأثير مهم على المنشأة أو يكون أحد كبار موظفي الإدارة في المنشأة (أو المنشأة الأم للمنشأة). | **الطرف ذو العلاقة** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **related party transaction** | A transfer of resources, services or obligations between related parties, regardless of whether a price is charged. | نقل موارد أو خدمات أو واجبات بين المنشآت ذات العلاقة، بغض النظر عمّا إذا تم تقاضي سعر. | **المعاملة مع طرف ذي علاقة** |
| **relevance** | The quality of information that allows it to influence the economic decisions of users by helping them evaluate past, present or future events or confirming, or correcting, their past evaluations. | هي خاصية نوعية للمعلومات تجعلها قادرة على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقويم الأحداث السابقة أو الحالية أو المستقبلية أو عن طريق تأكيد أو تصحيح تقويماتهم السابقة. | **الملاءمة** |
| **reliability** | The quality of information that makes it free from material error and bias and represent faithfully that which it either purports to represent or could reasonably be expected to represent. | هي خاصية نوعية للمعلومات تجعلها خالية من الخطأ ذي الأهمية النسبية ومن التحيز، وتجعلها تعبر بصدق عمّا تستهدف أن تعبّر عنه أو عمّا يتوقع بدرجة معقولة أن تعبّر عنه. | **إمكانية الاعتماد** |
| **reporting date** | The end of the latest period covered by financial statements or by an interim financial report. | نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية أو يغطيها التقرير المالي الأولي. | **تاريخ التقرير** |
| **reporting period** | The period covered by financial statements or by an interim financial report. | الفترة التي تغطيها القوائم المالية، أو يغطيها التقرير المالي الأولي. | **فترة التقرير** |
| **research** | Original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and understanding. | دراسة مبتكرة يتم التخطيط لها ويتم تنفيذها مع توقع اكتساب فهم ومعرفة علمية أو فنية جديدة. | **البحث** |
| **residual value (of an asset)** | The estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of an asset, after deducting the estimated costs of disposal, if the asset were already of the age and in the condition expected at the end of its useful life. | المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من استبعاد أصل، بعد طرح تكاليف الاستبعاد المقدرة، وذلك إذا كان الأصل بالفعل في العمر وبالحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي. | **القيمة المتبقية (لأصل)** |
| **retrospective application (of a change in accounting policy)** | Applying a new accounting policy to transactions, other events and conditions as if that policy had always been applied. | تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة تُطبق دائماً. | **التطبيق بأثر رجعي** |
| **revenue** | The gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants. | إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناشئة في سياق الأنشطة العادية للمنشأة عندما ينتج عن تلك التدفقات زيادة في حقوق الملكية، بخلاف الزيادة ذات الصلة بالمساهمات المدفوعة من المشاركين في حقوق الملكية. | **الإيراد** |
| **separate financial statements** | Those presented by an entity, in which the entity could elect, in accordance with paragraphs 9.25-9.26, to account for its investments in subsidiaries, jointly-controlled entities and associates either at cost less impairment, at fair value with changes in fair value recognised in profit or loss or using the equity method following the procedures in paragraph 14.8. | تلك القوائم التي تعرضها المنشأة، والتي يمكنها أن تختار فيها، وفقاً للفقرتين ٢٥,٩ و٢٦,٩، أن تحاسب عن استثماراتها في المنشآت التابعة والمنشآت الخاضعة لسيطرة مشتركة والمنشآت الزميلة إمّا بالتكلفة مطروحاً منها الهبوط، أو بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة، أو باستخدام طريقة حقوق الملكية باتباع الإجراءات الواردة في الفقرة ٨,١٤. | **القوائم المالية المنفصلة** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **service concession arrangement** | An arrangement whereby a government or other public sector body contracts with a private operator to develop (or upgrade), operate and maintain the grantor's infrastructure assets such as roads, bridges, tunnels, airports, energy distribution networks, prisons or hospitals. | ترتيب تتعاقد بموجبه الحكومة أو جهة أخرى من جهات القطاع العام مع مشغل من القطاع الخاص على تطوير (أو تحديث) وتشغيل وصيانة أصول البنية التحتية الخاصة بمانح الامتياز مثل الطرق أو الجسور أو الأنفاق أو المطارات أو شبكات توزيع الطاقة أو السجون أو المستشفيات. | **ترتيبات امتياز الخدمة العامة** |
| **severe hyperinflation** | The currency of a hyperinflationary economy is subject to severe hyperinflation if it has both of the following characteristics:<br><br>(a) a reliable general price index is not available to all entities with transactions and balances in the currency; and<br><br>(b) exchangeability between the currency and a relatively stable foreign currency does not exist. | تُعد عملة الاقتصاد ذي التضخم الجامح خاضعة لتضخم جامح بشكل حاد في حال توفر كلا الخاصيتين الآتيتين:<br><br>(أ) ألا يتوفر مؤشر عام للأسعار يمكن الاعتماد عليه لجميع المنشآت التي لها معاملات وأرصدة بهذه العملة.<br><br>(ب) ألا توجد إمكانية للمبادلة بين العملة وعملة أجنبية مستقرة نسبياً. | **التضخم الجامح بشكل حاد** |
| **share-based payment arrangement** | An agreement between the entity (or another group entity or any shareholder of any group entity) and another party (including an employee) that entitles the other party to receive:<br><br>(a) cash or other assets of the entity for amounts that are based on the price (or value) of equity instruments (including shares or share options) of the entity or another group entity; or<br><br>(b) equity instruments (including shares or share options) of the entity or another group entity<br><br>provided the specified vesting conditions, if any, are met. | اتفاقية بين المنشأة (أو منشأة أخرى ضمن المجموعة أو أي مساهم في منشأة ضمن المجموعة) وطرف آخر (بما في ذلك أي موظف) تمنح الطرف الآخر حق استلام ما يلي:<br><br>(أ) نقد أو أصول أخرى من أصول المنشأة مقابل مبالغ يتم تحديدها على أساس سعر (أو قيمة) أدوات حقوق الملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) الخاصة بالمنشأة أو منشأة أخرى ضمن المجموعة، أو<br><br>(ب) أدوات حقوق ملكية (بما في ذلك الأسهم أو خيارات الأسهم) خاصة بالمنشأة أو بمنشأة أخرى ضمن المجموعة،<br><br>شريطة استيفاء شروط الاكتساب المحددة، إن وجدت. | **ترتيب الدفع على أساس الأسهم** |
| **share-based payment transaction** | A transaction in which the entity:<br><br>(a) receives goods or services from the supplier of those goods or services (including an employee) in a share-based payment arrangement; or<br><br>(b) incurs an obligation to settle the transaction with the supplier in a share-based payment arrangement when another group entity receives those goods or services. | المعاملة التي فيها:<br><br>(أ) تستلم المنشأة سلعاً أو خدمات من مورد تلك السلع أو الخدمات (بما في ذلك الموظف) في ترتيب دفع على أساس الأسهم، أو<br><br>(ب) تتحمل المنشأة واجباً بأن تسوي المعاملة مع المورد في صورة ترتيب دفع على أساس الأسهم عندما تستلم منشأة أخرى ضمن المجموعة تلك السلع أو الخدمات. | **معاملة الدفع على أساس الأسهم** |

| small and medium-sized entities | Entities that:<br><br>(a) do not have public accountability; and<br><br>(b) publish general purpose financial statements for external users.<br><br>An entity has public accountability if:<br><br>(a) it files, or it is in the process of filing, its financial statements with a securities commission or other regulatory organisation for the purpose of issuing any class of instruments in a public market; or<br><br>(b) it holds assets in a fiduciary capacity for a broad group of outsiders as one of its primary businesses. | هي تلك المنشآت التي:<br><br>(أ) لا تخضع للمساءلة العامة،<br><br>(ب) تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين.<br><br>وتخضع المنشأة للمساءلة العامة إذا:<br><br>(أ) كانت أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بها مطروحة للتداول في سوق عامة أو كانت هذه المنشأة بصدد طرح مثل هذه الأدوات للتداول في سوق عامة؛ أو<br><br>(ب) كانت تحتفظ بأصول بصفتها أمين استثمار لقطاع عريض من الأطراف الخارجية، كأحد أنشطتها الرئيسية. | **المنشآت الصغيرة والمتوسطة** |
|---|---|---|---|
| **state** | A national, regional or local government. | هي الحكومة الوطنية أو الإقليمية أو المحلية. | **الدولة** |
| **state (employee benefit) plan** | Employee benefit plans established by legislation to cover all entities (or all entities in a particular category, for example a specific industry) and operated by national or local government or by another body (for example an autonomous agency created specifically for this purpose) which is not subject to control or influence by the reporting entity. | خطة منافع الموظفين الموضوعة بموجب نظام ليشمل جميع المنشآت (أو جميع المنشآت في فئة معينة، على سبيل المثال، صناعة محددة)، والتي تديرها الحكومة الوطنية أو المحلية أو هيئة أخرى (على سبيل المثال، هيئة مستقلة -تم إنشاؤها خصيصاً لهذا الغرض) لا تخضع لسيطرة أو تأثير من قبل المنشأة المعدة للتقرير. | **خطة الدولة (لمنافع الموظفين)** |
| **statement of cash flows** | A financial statement that provides information about the changes in cash and cash equivalents of an entity for a period, showing separately changes during the period from operating, investing and financing activities. | قائمة مالية توفر معلومات عن التغيرات في النقد ومُعادلات النقد للمنشأة خلال فترة ما، بحيث تظهر بشكل منفصل التغيرات الناتجة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. | **قائمة التدفقات النقدية** |
| **statement of changes in equity** | A financial statement that presents the profit or loss for a period, items of income and expense recognised directly in equity for the period, the effects of changes in accounting policy and corrections of errors recognised in the period and (depending on the format of the statement of changes in equity chosen by the entity) the amounts of transactions with owners acting in their capacity as owners during the period. | قائمة مالية تعرض الربح أو الخسارة لفترة ما، وبنود الدخل والمصروف المثبتة مباشرة في حقوق الملكية للفترة، وآثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المُثبتة خلال الفترة، ومبالغ المعاملات مع الملاك الذين يتصرفون بصفتهم ملاكاً خلال الفترة (اعتماداً على شكل قائمة التغيرات في حقوق الملكية التي تختارها المنشأة). | **قائمة التغيرات في حقوق الملكية** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **statement of comprehensive income** | A financial statement that presents all items of income and expense recognised in a period, including those items recognised in determining profit or loss (which is a subtotal in the statement of comprehensive income) and items of other comprehensive income. If an entity chooses to present both an income statement and a statement of comprehensive income, the statement of comprehensive income begins with profit or loss and then displays the items of other comprehensive income. | القائمة المالية التي تعرض جميع بنود الدخل والمصروف المُثبتة خلال فترة ما، بما في ذلك تلك البنود المُثبتة عند تحديد الربح أو الخسارة (والتي تعد مجموعاً فرعياً في قائمة الدخل الشامل) وبنود الدخل الشامل الآخر. وإذا اختارت المنشأة أن تعرض كلاً من قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل، فإن قائمة الدخل الشامل تبدأ بالربح أو الخسارة ثم تظهر بنود الدخل الشامل الآخر. | **قائمة الدخل الشامل** |
| **statement of financial position** | A financial statement that presents the relationship of an entity's assets, liabilities and equity as of a specific date (also called the balance sheet). | القائمة المالية التي تعرض العلاقة بين أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها كما هي في تاريخ محدد (وتسمى أيضاً الميزانية العمومية). | **قائمة المركز المالي** |
| **statement of income and retained earnings** | A financial statement that presents the profit or loss and changes in retained earnings for a period. | القائمة المالية التي تعرض الربح أو الخسارة والتغيرات في الأرباح المبقاة لفترة ما. | **قائمة الدخل والأرباح المبقاة** |
| **subsidiary** | An entity, including an unincorporated entity such as a partnership, that is controlled by another entity (known as the parent). | المنشأة التي تسيطر عليها منشأة أخرى (التي تسمى المنشأة الأم) وتشمل المنشأة التابعة المنشأة التي ليست لها صفة اعتبارية، مثل شركة التضامن. | **المنشأة التابعة** |
| **tax base** | The tax base of an asset or liability is the amount attributed to that asset or liability for tax purposes. | الأساس الضريبي لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يمكن عزوه لذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة. | **الأساس الضريبي** |
| **tax expense** | The aggregate amount included in total comprehensive income or equity for the reporting period in respect of current tax and deferred tax. | إجمالي المبلغ المُضمَّن في مجموع الدخل الشامل أو في حقوق الملكية لفترة التقرير فيما يتعلق بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة. | **مصروف الضريبة** |
| **taxable profit (tax loss)** | The profit (loss) for a reporting period upon which income taxes are payable or recoverable, determined in accordance with the rules established by the taxation authorities. Taxable profit equals taxable income less amounts deductible from taxable income. | الربح (أو الخسارة) لفترة التقرير، الذي يتم تحديده (التي يتم تحديدها) وفقاً للقواعد التي تضعها السلطات الضريبية، والذي تكون ضرائب الدخل مستحقة السداد عليه (والتي يمكن استرداد ضرائب الدخل بناءً عليها). ويساوي الربح الخاضع للضريبة الدخل الخاضع للضريبة مطروحاً منه المبالغ جائزة الحسم من الدخل الخاضع للضريبة. | **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة)** |
| **taxable temporary differences** | Temporary differences that will result in taxable amounts in determining taxable profit (tax loss) of future periods when the carrying amount of the asset or liability is recovered or settled. | فروقات مؤقتة سوف تنتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفتري للأصل أو تسوية المبلغ الدفتري للالتزام. | **الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **temporary differences** | Differences between the carrying amount of an asset or liability in the statement of financial position and its tax base. | الفروقات بين المبلغ الدفتري لأصل أو التزام في قائمة المركز المالي وأساسه الضريبي. | **الفروقات المؤقتة** |
| **termination benefits** | Employee benefits payable as a result of either:<br>(a) an entity's decision to terminate an employee's employment before the normal retirement date; or<br>(b) an employee's decision to accept voluntary redundancy in exchange for those benefits. | منافع الموظفين مستحقة السداد نتيجة لأي مما يلي:<br>(أ) قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو<br>(ب) قرار الموظف بأن يقبل ترك العمل بشكل اختياري في مقابل تلك المنافع. | **منافع إنهاء الخدمة** |
| **timing differences** | Income or expenses that are recognised in profit or loss in one period but, under tax laws or regulations, are included in taxable income in a different period. | بنود الدخل أو المصروفات المثبتة في الربح أو الخسارة في فترة معينة، ولكن بموجب الأنظمة واللوائح الضريبية يتم تضمينها في الدخل الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. | **فروقات التوقيت** |
| **timeliness** | Providing the information in financial statements within the decision time frame. | توفير المعلومات في القوائم المالية ضمن الإطار الزمنى لاتخاذ القرار. | **توفير المعلومات في الوقت المناسب** |
| **total comprehensive income** | The change in equity during a period resulting from transactions and other events, other than those changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners (equal to the sum of profit or loss and other comprehensive income). | التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة، الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاكاً (ويساوي مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر). | **مجموع الدخل الشامل** |
| **transaction costs (financial instruments)** | Incremental costs that are directly attributable to the acquisition, issue or disposal of a financial instrument. An incremental cost is one that would not have been incurred if the entity had not acquired, issued or disposed of the financial instrument. | التكاليف الإضافية التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء أو إصدار أو استبعاد أداة مالية. والتكاليف الإضافية هي تكاليف لم تكن ستتكبدها المنشأة لو أنه لم يتم اقتناء أو إصدار أو استبعاد الأداة المالية. | **تكاليف المعاملة (الأدوات المالية)** |
| **treasury shares** | An entity's own equity instruments, held by the entity or other members of the consolidated group. | أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة نفسها، والتي تحتفظ بها المنشأة أو أي أعضاء آخرين في المجموعة الموحدة. | **أسهم الخزينة** |
| **understandability** | The quality of information in a way that makes it comprehensible by users who have a reasonable knowledge of business and economic activities and accounting and a willingness to study the information with reasonable diligence. | هي خاصية نوعية للمعلومات تجعلها قابلة للفهم من جانب المستخدمين الذين لديهم قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وبالمحاسبة ولديهم استعداد لدراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. | **القابلية للفهم** |
| **useful life** | The period over which an asset is expected to be available for use by an entity or the number of production or similar units expected to be obtained from the asset by an entity. | الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو عدد وحدات الإنتاج، أو ما شابهها، المُتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل. | **العمر الإنتاجي** |
| **value in use** | The present value of the future cash flows expected to be derived from an asset or cash-generating unit. | القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من أصل أو من وحدة لتوليد النقد. | **قيمة الاستخدام** |
| **venturer** | A party to a joint venture that has joint control over that joint venture. | طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك. | **المشارك في مشروع مشترك** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **vest** | Become an entitlement. Under a share-based payment arrangement, a counterparty's right to receive cash, other assets or equity instruments of the entity vests when the counterparty's entitlement is no longer conditional on the satisfaction of any vesting conditions. | بمعنى أن يصبح حقاً مكتسباً. بموجب ترتيب الدفع على أساس الأسهم، يكتسب الطرف المقابل الحق في أن يستلم نقداً أو أصولاً أخرى أو أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة عندما لا يَعدّ حق الطرف المقابل مشروطاً باستيفاء أي شروط اكتساب. | **الاكتساب** |
| **vested benefits** | Benefits, the rights to which, under the conditions of a retirement benefit plan, are not conditional on continued employment. | منافع تكون الحقوق في الحصول عليها، بموجب شروط خطة منافع التقاعد، غير مشروطة بالاستمرار في العمل. | **المنافع المُكتسبة** |
| **vesting conditions** | The conditions that determine whether the entity receives the services that entitle the counterparty to receive cash, other assets or equity instruments of the entity, under a share-based payment arrangement. Vesting conditions are either service conditions or performance conditions. Service conditions require the counterparty to complete a specified period of service. Performance conditions require the counterparty to complete a specified period of service and specified performance targets to be met (such as a specified increase in the entity's profit over a specified period of time). A performance condition might include a market vesting condition. | الشروط التي تحدد ما إذا كانت المنشأة تتلقى الخدمات التي تمنح الطرف المقابل الحق في استلام نقد أو أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية خاصة بالمنشأة، بموجب ترتيب دفع على أساس الأسهم. وتكون شروط الاكتساب إما شروط خدمة أو شروط أداء. وتتطلب شروط الخدمة من الطرف المقابل إكمال فترة خدمة محددة. فيما تتطلب شروط الأداء من الطرف المقابل إكمال فترة خدمة محددة وتحقيق أهداف أداء محددة (على سبيل المثال، زيادة محددة في ربح المنشأة على مدى فترة زمنية معينة). ويمكن أن يتضمن شرط الأداء شرط اكتساب مرتبط بالسوق. | **شروط الاكتساب** |
| **vesting period** | The period during which all the specified vesting conditions of a share-based payment arrangement are to be satisfied. | الفترة التي يجب أن تُستوفى خلالها جميع شروط الاكتساب المُحددة في ترتيب للدفع على أساس الأسهم. | **فترة الاكتساب** |

# الباب الثالث

# المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية، والتوضيحات الصادرة من لجنة معايير المحاسبة

**مقدمة:**

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معياراً للزكاة وعدداً من الآراء الفنية والتوضيحات بحيث تكون مكملة للمعايير الدولية للتقرير المالي. وسوف تستمر في إصدار مثل تلك الآراء والتوضيحات كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

وتنطبق جميع المعايير والآراء الفنية والتوضيحات على كل من المنشآت التي تطبق النسخة الكاملة للمعايير الدولية للتقرير المالي، والمنشآت التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ما لم يتم النص على خلاف ذلك في أي معيار أو رأي أو توضيح صادر عن الهيئة.

# معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

لجنة معايير المحاسبة

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

١٤٣٧ / ٢٠١٦م

## معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

مقدمة ١: سبق أن أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار "المحاسبة المالية للزكاة" في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م.

مقدمة ٢: وخلال مداولات لجنة معايير المحاسبة المتعلقة باعتماد معايير المحاسبة ومعايير التقرير المالي الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وبشكل خاص ما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) رأت اللجنة أن متطلبات هذا المعيار لا تغطي المحاسبة عن الزكاة، وذلك بسبب الاختلاف الرئيسي بين الزكاة والضريبة، حيث تفرض الزكاة على الثروة وما يتبعها من نماء (الأموال الزكوية) في حين تفرض الضريبة على الدخل.

مقدمة ٣: وعليه قررت اللجنة إعادة النظر في معيار "المحاسبة المالية للزكاة" الذي سبق أن أصدرته الهيئة، ومدى إمكانية استمرار العمل به بعد التحول إلى المعايير الدولية

مقدمة ٤: راجعت اللجنة المعيار والدراسة الملحقة به، وذلك فيما يتعلق بالتفريق في المعالجة المحاسبية للزكاة بين شركات الأموال السعودية المملوكة بنسبة (١٠٠٪) من شركاء سعوديين ومن في حكمهم، وبين الشركات المختلطة. وترى اللجنة أن هذا التفريق لا تؤيده الفتاوى الشرعية ولا التعليمات النظامية ولا المبادئ المحاسبية وذلك وفقاً للتفصيل الآتي.

أولا: توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء[١]، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي[٢].

ثانيا: توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص[٣]، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضاً للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢، حيث ينص في فقرة النطاق رقم ٢ على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقاً للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفقرة ٥٨ من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للملاك على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم ٢٥).

١ ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (٢٤٥٣١)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم ٢/١٠٧٦، والمؤرخ في ١٤٣٠/٨/٢١هـ

٢ ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام ١٤٠٨هـ/ ١٩٩٨م.

٣ هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصا ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحميلها على الملاك، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب -أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانبا من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤١؛ بنك ساب، المادة ٤٩؛ البنك الأهلي المادة ٤٢؛ بنك البلاد، المادة ٤١) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضا على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤٠؛ بنك ساب، المادة ٤٨؛ البنك الأهلي، المادة ٤١؛ بنك البلاد، المادة ٤٠)"يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريرا عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية" (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء, وأصله في نظام الشركات القديم، المادة ١٢٣). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن "جرد قيمة أصول الشركة وخصومها" و"ميزانية الشركة" هما في الحقيقة "قائمة المركز المالي" أو ما تسمى أحيانا "الميزانية العمومية" للشركة.

ثالثا: وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة الشرعية من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعاً للأرباح الصافية[٤]. وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاماً على شركة الأموال يحسب وفقاً لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، واعتبر ضريبة الدخل التزاماً على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.

مقدمة ٥: وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذ لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

مقدمة ٦: وبناءً عليه، توصلت اللجنة إلى أن الزكاة تعد مصروفاً من مصروفات شركات الأموال بغض النظر عن كون الشركة ملزمة أيضاً باحتساب ضريبة دخل مقابل حصة ملكية الشركاء الأجانب فيها، ومن ثم أوصت بإدخال تعديل محدود على هذا المعيار بما يجعل المعالجة المحاسبية للزكاة متسقة مع تعريفات عناصر القوائم المالية، من حيث كون كل من الزكاة والضريبة التزاماً نظامياً على شركات الأموال، ومن ثم تعدان من المصروفات المحملة على قائمة الدخل للوصول إلى الربح أو الخسارة للفترة. وستعمل اللجنة على مراجعة شاملة للمعيار، والتي قد ينتج عنها إعادة إصدار المعيار بما يتسق مع المتطلبات الأخرى للمعايير وبما يحقق العرض العادل والإفصاح الكافي في القوائم المالية.

مقدمة ٧: يشمل التعديل المحدود المدخل على المعيار إلغاء الفقرات المتعلقة بالشركات المختلطة، وتعديل بعض العبارات بما يتفق مع اعتماد المعايير الدولية للتطبيق في المملكة العربية السعودية.

مقدمة ٨: اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هذا المعيار المعدل في القرار رقم ١٦٨٤٢/٢٠١٦ بتاريخ ١٤٣٧/١٢/١٧هـ الموافق ٢٠١٦/٩/١٩م.

مقدمة ٩: سيكون تطبيق هذا المعيار المعدل متوافقاً مع تطبيق المعايير الدولية في المملكة والذي سيبدأ اعتباراً من ١/ ١/ ٢٠١٧م.

٤ التعميم رقم ١٦٨٧/٩٨١/٢٢٢، وتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٤هـ، الصادر من وزارة التجارة.

## فهــرس

## معيار محاسبة الزكاة (المعدل)

### هدف المعيار:

١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس والعرض والإفصاح لمصروف الزكاة في القوائم المالية بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

### نطاق المعيار:

٢ يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وعرض مصروف الزكاة والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح الملزمة نظاماً بدفع الزكاة المستحقة إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل.

٣ لا يشمل هذا المعيار تحديد أسلوب احتساب الزكاة الذي يتم تحديده في ضوء أحكام وقواعد فريضة الزكاة والتعليمات المنظمة لها.

### القياس:

٤ يجب قياس وإثبات مصروف الزكاة لكل فترة مالية على حدة وفقاً لأحكام وقواعد فريضة الزكاة في المملكة.

٥ تتم تسوية مخصص الزكاة في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي. ويتم إثبات أي فروقات بين مخصص الزكاة والربط النهائي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء".

### العرض:

٦ يجب عرض مصروف الزكاة للفترة في بند مستقل في قائمة الدخل قبل الربح أو الخسارة.

### الإفصاح:

٧ يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي:

أ – السياسة المحاسبية المستخدمة في معالجة الزكاة.

ب– تفاصيل عناصر ومبالغ وعاء الزكاة الرئيسة الموجبة والسالبة.

ج – رصيد مخصص الزكاة في أول الفترة السنوية والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال تلك الفترة ورصيد آخر الفترة.

د– مبلغ الربط النهائي المعتمد لكل فترة سنوية ومبالغ الفروقات بينه وبين مخصص الزكاة لتلك الفترة وملخص عن طبيعتها.

ه – السنوات التي لم تربط عنها الزكاة ربطا نهائياً وأسباب ذلك والجهة المعروض عليها الخلاف، إن وجد، بين المنشأة والهيئة العامة للزكاة والدخل، والمبلغ محل الخلاف.

### سريان مفعول المعيار:

٨ يجب أن يطبق هذا المعيار المعدل بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة) والذي سيبدأ (وفقاً لوضع المنشأة) اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

# رأي لجنة معايير المحاسبة حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة

**المعايير ذات العلاقة:**

- معيار الزكاة "المعدل" الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

**الخلفية:**

١. توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء[١] ، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي[٢] .

٢. توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٢٠هـ/ ١٩٩٩م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص[٣] ، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضاً للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢، حيث ينص في فقرة النطاق رقم ٢ على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقاً للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفقرة ٥٨ من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للمساهمين على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم ٢٥).

٣. وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعاً للأرباح الصافية[٤] . وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاماً على شركة الأموال يحسب وفقاً لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، واعتبر ضريبة الدخل التزماً على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.

---

١ ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (٢٤٥٣١)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (٢٢٦٦٥)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم ٢/١٠٧٦، والمؤرخ في ١٤٣٠/٨/٢١هـ

٢ ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام ١٤٠٨هـ/ ١٩٩٨م.

٣ هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصا ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحميلها على المساهمين، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب -أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانباً من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤١؛ بنك ساب، المادة ٤٩؛ البنك الأهلي المادة ٤٢؛ بنك البلاد، المادة ٤١) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضاً على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة ٤٠؛ بنك ساب، المادة ٤٨؛ البنك الأهلي، المادة ٤١؛ بنك البلاد، المادة ٤٠)"يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريراً عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية" (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء, وأصله في نظام الشركات القديم، المادة ١٢٣). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن "جرد قيمة أصول الشركة وخصومها" و"ميزانية الشركة" هما في الحقيقة "قائمة المركز المالي" أو ما تسمى أحياناً "الميزانية العمومية" للشركة.

٤ التعميم رقم ٢٢٢/٩٨١/١٦٨٧، وتاريخ ١٤٠٨/٣/٢٤هـ، الصادر من وزارة التجارة.

٤. وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذا لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.

٥. وفي حالات الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة فإنه، وبسبب الطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة، فإنه قد يكون للشركاء الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة إما وفقاً لأنظمة أو لوائح أو اتفاقات بين الشركاء وذلك عند تخصيص أرباح أو خسائر الفترة لكل شريحة من شرائح ملكية هؤلاء الملاك. وفي هذه الحالة يثور تساؤل حول كيفية التقرير عن أثر الزكاة والضريبة على شريحة حقوق الملكية التي كانت سبباً في فرض الزكاة أو الضريبة.

**النطاق**

٦. يتناول هذا الرأي التقرير في حقوق الملكية عن أثر الاتفاق على كيفية تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة بين شرائح حقوق الملكية في الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة أو الإعفاء من أي منهما. ولا يتناول هذا الرأي متطلبات قياس كل من الزكاة أو الضريبة، أو الإفصاحات المتعلقة بهما، حيث ينظم ذلك كل من معيار الزكاة "المعدل" الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ المعتمد في المملكة العربية السعودية.

**الإشكال:**

٧. كيف يتم التقرير في القوائم المالية للشركات المختلطة عن أثر الزكاة والضريبة على حقوق ملكية كل شريحة من شرائح الملاك التي كانت سبباً في فرض الزكاة أو الضريبة؟

**الإجماع:**

٨. قد تكون الشركة ملزمة بدفع الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء السعوديين ومن في حكمهم مع إعفاء حصة أخرى من الزكاة مثل الأوقاف والشركاء الأجانب، وقد تكون ملزمة في نفس الوقت بدفع ضريبة دخل بدلاً من الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء الأجانب الذين يشاركون في ملكية الشركات السعودية. ونظراً للطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة بالمقارنة مع بقية مصروفات الشركة، فإنه قد يكون للملاك في الشركات المختلطة الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة، إما وفقاً لنظام أو لائحة أو اتفاقات مكتوبة أو أعراف تجارية في إطار ما تسمح به الأنظمة (ويقصد بالتراجع، على سبيل المثال، تحميل حصة الملكية للملاك السعوديين بمصروف الزكاة، وتحميل حصة الملكية للملاك الأجانب بمصروف الضريبة). إن مثل هذا التراجع يعالج في حقوق الملكية (أي عند تخصيص الأرباح والخسائر لكل شريحة من شرائح الملاك الذين كانت ملكيتهم سبباً لفرض الزكاة أو الضريبة)، ولا يؤثر في إثبات الشركة لمصروف الزكاة والضريبة للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفترة وفقاً للأنظمة ذات العلاقة، ووفقاً لمتطلبات المعايير الخاصة بهما[٥].

٩. تعرض الشركة كيفية تأثير الزكاة والضريبة على حقوق الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

٥ ليس في نظام الشركات تعريف محدد لصافي الربح أو كيفية الوصول إليه. إلا أنه ورد في ذلك النظام إشارات إلى أن القوائم المالية تعد وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (انظر المواد ٣٥، ١٨٥، ١٩٩)، مما يمكن أن يفهم منه أن صافي الربح الوارد في النظام هو الربح المحسوب وفقاً لمعايير المحاسبة. أما فيما يتعلق بكيفية تقاسم الربح أو الخسارة ومدى تأثير الزكاة أو الضريبة عليه، فإن النظام قد أعطى مرونة للشركاء في تقاسم الربح وذلك حسبما نصت عليه المادة الحادية عشرة منه "يكون نصيب الشريك في الأرباح أو في الخسائر بحسب نسبة حصته في رأس المال، ومع ذلك يجوز في عقد تأسيس الشركة الاتفاق على تفاوت نسب الشركاء وفق ما تقضي به الضوابط الشرعية"، وحسبما نصت عليه المادة الثالثة والستون بعد المائة "ترتب الحصص حقوقاً متساوية في الأرباح الصافية وفي فائض التصفية، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على غير ذلك". وتطبيقاً للمبدأ الشرعي العام المتعلق بزكاة الخلطة، فإنه يجوز للشركاء التراجع فيما بينهم استناداً إلى نص المبدأ الشرعي "...، وما كان من خليطين فإنهما يتراجعان بينهما بالسوية".

١٠. تفصح الشركة عن نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

١١. يجب أن يطبق هذا الرأي بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة) والذي سيبدأ (وفقاً لوضع المنشأة) اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

**مثال (١) توضيح العرض والإفصاح في حال تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة:**

فيما يلي مثال لكيفية عرض القوائم المالية لأثر الزكاة والضريبة على نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة، في حال الاتفاق على ذلك، وبما لا يخل بتطبيق المبادئ المحاسبية بالشكل الصحيح.

(ينطبق المثال بنفس الأسلوب في حال كانت الشركة معفاة من الزكاة على حصة ملكية مؤسسة أوقاف فيها)

الافتراضات (أرقام افتراضية للتوضيح): رأس المال ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال، شراكة بنسبة ٥٠/٥٠، ربح السنة قبل الزكاة والضريبة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال، الزكاة على حصة ملكية السعودي ٨٠,٠٠٠ ريال، الضريبة على حصة ملكية غير السعودي ١٠٠,٠٠٠ ريال، وسيتم تجنيب احتياطي بنسبة ١٠٪ من صافي الربح، وتوزيع أرباح بنسبة ٥٪ من رأس المال:

**أولاً: قائمة الدخل:**

| | | |
|---|---|---|
| **الربح قبل الزكاة والضريبة** | | ١٠٠٠,٠٠٠ |
| **يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (١)** | (١٨٠,٠٠٠) | |
| **صافي الربح أو الخسارة** | | ٨٢٠,٠٠٠ |

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

| | الإجمالي | السعوديين | الأجانب |
|---|---|---|---|
| **الربح قبل الزكاة والضريبة** | ١,٠٠٠,٠٠٠ | ٥٠٠,٠٠٠ | ٥٠٠,٠٠٠ |
| **الزكاة** | (٨٠,٠٠٠) | (٨٠,٠٠٠) | |
| **الضريبة** | (١٠٠,٠٠٠) | | (١٠٠,٠٠٠) |
| **الربح بعد الزكاة والضريبة** | ٨٢٠,٠٠٠ | ٤٢٠,٠٠٠ | ٤٠٠,٠٠٠ |

**ثانياً: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**

يتم تصنيف عناصر حقوق الملكية في مجموعتين بحسب الوضع الزكوي أو الضريبي للمساهمين، ويتم قيد ما يتعلق بصافي الربح أو الخسارة والاحتياطيات والتوزيعات الخاصة بكل مجموعة في الجزء الخاص بها من هذه القائمة. وفيما يلي مثال لكيفية عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية لشركة مختلطة (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية).

| | رأس المال | الدخل قبل الزكاة والضريبة | | | الزكاة والضريبة | | صافي الربح أو الخسارة | | | الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠٪ من صافي الربح المخصص لكل شريحة من شرائح الملاك) | | | الأرباح المبقاة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | الإجمالي | نصيب السعوديين | نصيب الأجانب | المحمل على السعوديين | المحمل على الأجانب | الإجمالي | نصيب السعوديين | نصيب الأجانب | الإجمالي | حصة السعوديين | حصة الأجانب | الإجمالي | حصة السعوديين | حصة الأجانب |
| الرصيد ٢٠١٥/١/١ | ١٠٠٠٠٠٠ | | | | | | | | | ٠ | ٠ | ٠ | ٠ | ٠ | ٠ |
| الدخل قبل الزكاة والضريبة | | ١٠٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | ٨٢٠٠٠٠ | ٤٢٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٨٢٠٠٠ | ٤٢٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٧٣٨٠٠٠ | ٣٧٨٠٠٠ | ٣٦٠٠٠٠ |
| توزيعات الأرباح | | | | | | | | | | | | | (٥٠٠٠٠٠) | (٢٥٠٠٠٠) | (٢٥٠٠٠٠) |
| عناصر أخرى... | | | | | | | | | | | | | | | |
| الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١ | ١٠٠٠٠٠٠ | | | | | | | | | ٨٢٠٠٠ | ٤٢٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٢٣٨٠٠٠ | ١٢٨٠٠٠ | ١١٠٠٠٠ |

**مثال (٢) توضيح العرض والإفصاح في حال عدم تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة (أي تقاسم صافي الربح بعد الزكاة والضريبة وفقاً لنسب ملكيتهم):**

نفس افتراضات المثال رقم (١)، إلا أنه في هذا المثال اتفق الملاك على تقاسم صافي الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة وفقاً لنسب ملكيتهم.

**أولاً: قائمة الدخل:**

| | | |
|---|---|---|
| **الربح قبل الزكاة والضريبة** | | ١٠٠٠,٠٠٠ |
| **يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (١)** | (١٨٠,٠٠٠) | |
| **صافي الربح أو الخسارة** | | ٨٢٠,٠٠٠ |

(١) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

| | **الإجمالي** |
|---|---|
| **الربح قبل الزكاة والضريبة** | ١,٠٠٠,٠٠٠ |
| **الزكاة** | (٨٠,٠٠٠) |
| **الضريبة** | (١٠٠,٠٠٠) |
| **الربح بعد الزكاة والضريبة** | ٨٢٠٠٠٠ |

**ثانياً: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**

لا يختلف عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في هذه الحالة عن عرضها في حال كون الشركة خاضعة للزكاة فقط أو الضريبة فقط، حيث لا يوجد تراجع بين الشركاء في تحمل الزكاة أو الضريبة. ولذلك ستظهر تلك القائمة بالشكل الآتي (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية):

| | **رأس المال** | **الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠٪ من صافي الربح)** | **الأرباح المبقاة** |
|---|---|---|---|
| **الرصيد ٢٠١٥/١/١** | ١٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٠ | ٠ |
| **صافي الربح أو الخسارة** | | ٨٢,٠٠٠ | ٧٣٨,٠٠٠ |
| **توزيعات الأرباح** | | | (٥٠٠,٠٠٠) |
| **عناصر أخرى...** | | | |
| **الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١** | ١٠,٠٠٠,٠٠٠ | ٨٢,٠٠٠ | ٢٣٨,٠٠٠ |

# رأي لجنة معايير المحاسبة

## حول المعالجة المحاسبية لمعاملات الملاك مع المنشأة

التاريخ ١٤٣٣/٤/٢١هـ الموافق ٢٠١٢/٣/١٤م

**تمهيد:**

١. تقوم كثير من المنشآت (بخلاف شركات المساهمة المدرجة في سوق المال) باستخدام حساب يسمى "الحساب الجاري" أو "حساب جاري الشركاء" لتسجيل كل المعاملات مع الملاك فيه، وعرض هذا الحساب باعتباره أحد مكونات حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. وحيث أن بعض هذه المعاملات يأخذ خصائص الأصول وبعضها يأخذ خصائص الالتزامات والبعض الآخر يأخذ خصائص حقوق الملكية، فإن الوضع الحالي لعرض هذا الحساب يعد مخالفة لمفهوم الوحدة المحاسبية ولا يحقق التبويب العادل لعناصر القوائم المالية كما تم تعريفها في بيان مفاهيم المحاسبة المالية مما ينتج عنه آثار سلبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية، كما هو الحال عند حساب بعض النسب المالية مثل نسب المديونية. إضافةً إلى ذلك، فإن تسجيل جميع معاملات الملاك في هذا الحساب قد يؤدي إلى عدم تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة بصورة صحيحة.

٢. يهتم مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المالية عن الموارد الاقتصادية للمنشأة (الأصول) ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) الأمر الذي يعتبر مفيداً لتقييم مقدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. لذلك فقد اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث نص على ما يلي:

تعتبر المنشأة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها، ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ويترتب على ذلك أيضاً أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقاً أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين... (الفقرة ٢٦٧).

ويجب التأكيد على أن مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية – على حد سواء. وحتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر – ومن وجهة نظر المحاسبة المالية – أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ... (الفقرة ٢٦٨)

٣. فضلاً عن ذلك، فإن التبويب العادل للأرصدة الناتجة من المعاملات مع الملاك يمكن تحقيقه إذا تم تفسير كل معاملة منها بناءً على جوهرها، وهو ما أكده بيان مفاهيم المحاسبة المالية، حيث نظر إلى جوهر العمليات وليس إلى شكلها عند تحديد خصائص الأصول والالتزامات.

**الرأي:**

٤. يجب أن تتوقف المنشآت عن استعمال "الحساب الجاري"، وذلك لعدم وجود متطلب نظامي ولا مفهوم محاسبي يعكس مكوناته، ويجب على إدارة المنشأة أن تبوب العمليات مع الملاك ضمن الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية اعتماداً على جوهر العملية، وأن تستخدم مسميات لحساباتها تعكس مكوناتها بما في ذلك الحسابات المكونة لحقوق الملكية بحيث تعكس المسميات طبيعتها مثل: رأس المال، رأس مال إضافي أو مساهمات إضافية لرأس المال، احتياطيات، أرباح مبقاة، وغيرها من المسميات التي تعكس طبيعة الحسابات بصورة توفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وفي حال المنشآت التي يتفاوت فيها نصيب الملاك في الأرباح وطريقة توزيعها (مثل الشركات التضامنية) فإنه يتم معالجة ذلك ضمن حسابات فرعية تحت حساب الأرباح المبقاة، ويتم الإفصاح عنها في الإيضاحات.

## أمثلة توضيحية لعدد من معاملات الملاك مع المنشأة وكيفية معالجتها:

فيما يلي عدد من الأمثلة لمعاملات تتم بين الملاك ومنشآتهم، وكيفية معالجتها وفقاً لمفاهيم المحاسبة المالية.

**أولاً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الأصول:**

إذا قامت المنشأة ببيع سلع أو خدمات للملاك فإن هذه تعد عملية تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات البيع لأطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة للمنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها أصول متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية. وإذا تم الاتفاق على وقت التحصيل فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الأصول المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة التحصيل. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

**ثانياً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص الالتزامات:**

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لعدد من المعاملات بين المنشأة وملاكها يجب أن تصنف ضمن الالتزامات:

١- عمليات الاقتراض وشراء السلع والخدمات من الملاك: تعد هذه العمليات عمليات تجارية لا تختلف في جوهرها عن عمليات الاقتراض والشراء من أطراف خارجية. ولذا فإن أي مبالغ مستحقة على المنشأة بسبب هذه التعاملات يجب تصنيفها على أنها التزامات متداولة بصرف النظر عن كونها تمت بأسعار سوقية أو تفضيلية، وبصرف النظر عن كونها التزامات نشأت بسبب اتفاقات تمويلية مع أطراف أخرى (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة كجزء من اتفاق تمويلي مع أحد البنوك) أو بسبب حاجة المنشأة لتعزيز موقفها المالي لفترة معينة (مثل حالة إقراض المالك للمنشأة لتعزيز موقفها المالي المتردي نتيجة تراكم الخسائر). وإذا تم الاتفاق على وقت الدفع فيتم تصنيفها في نهاية السنة المالية ضمن الالتزامات المتداولة أو غير المتداولة حسب فترة السداد. إضافة إلى ذلك فإنه يجب تطبيق معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة على هذه العمليات.

٢- التوزيعات المعلنة: قد تقوم المنشأة باعتماد توزيعات أرباح للملاك (من خلال الجهة صاحبة الصلاحية). وبدلاً من دفعها فإنه يتم تسجيلها في الحساب الجاري للشركاء إلى حين دفعها لهم. فإذا كانت المنشأة ملزمة بدفع هذه المبالغ عند الطلب فإنه يجب تصنيفها ضمن الالتزامات المتداولة، ولو بقيت لفترات طويلة من دون أن تسحب، ما لم يكن هناك اتفاق على تأجيلها لفترة تزيد عن سنة من تاريخ قائمة المركز المالي، حيث يجب حينئذ تصنيفها ضمن الالتزامات غير المتداولة.

**ثالثاً: المعاملات التي تتم مع الملاك ولها خصائص حقوق الملكية:**

فيما يلي مجموعة من الأمثلة لمعاملات بين المنشأة وملاكها بصفتهم مالكين، ولذلك يجب أن تصنف ضمن حقوق الملكية:

١- المساهمات الرأسمالية الإضافية: قد يقوم الملاك بتقديم مساهمات إضافية في المنشأة سواء كانت نقدية أو أصول غير نقدية لتمويل المنشأة بشكل دائم دون وجود نية لتسجيل هذه الزيادة رسمياً في رأس المال النظامي. وقد يتم استلام هذه الأصول من كل الملاك أو من بعضهم فقط. وبما أن هذه المساهمات تتم من المالك للمنشأة باعتباره مالكاً فإنها يجب أن تعرض ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "رأس المال الإضافي".

٢- الديون المتنازل عنها من الملاك: يعد تنازل المالك عن دين له على المنشأة بمثابة المساهمات الإضافية من الملاك، ويتم معاملته محاسبياً في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٣- تحمل الملاك لبعض مصروفات المنشأة، أو سداد دين مستحق عنها: قد يتبرع الملاك بتحمل بعض مصروفات المنشأة أو سداد ديون مستحقة عليها. ويتم معاملة الجانب المدين لهذه العمليات محاسبياً وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم تحميل المصروف على قائمة الدخل) أما الطرف الدائن فيعامل في حقوق الملكية، ويتم تصنيفه في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك، فقد يكون زيادة في رأس مال مالك بعينه، وقد يكون رأسمال إضافي لعموم الملاك.

٤- مدفوعات مقدمة بغرض زيادة رأس المال: قد يقوم الملاك بتقديم أموال للمنشأة مقدماً بناءً على قرار لزيادة رأس المال النظامي. ونظراً للحاجة لإكمال بعض الإجراءات النظامية فإن الزيادة في رأس المال سوف تسجل رسمياً في تاريخ لاحق. وبناء على جوهر العملية، فيجب أن تسجل هذه المبالغ المدفوعة لزيادة رأس المال في المستقبل ضمن حقوق الملكية تحت مسمى ملائم مثل "مدفوعات لغرض زيادة رأس المال النظامي" أو مسمى آخر يعكس طبيعة هذه المبالغ.

٥- قبول الملاك أو بعضهم لإلغاء ديون مستحقة للشركة على أطراف أخرى، أو تخفيض قيم أصول أخرى مقابل تخفيض حصتهم في حقوق الملكية: قد يقوم بعض الملاك بقبول تخفيض نصيبه في حقوق ملكية المنشأة مقابل تخلص الشركة من دين مشكوك في تحصيله أو معدوم، أو مقابل شطب بعض الأصول الأخرى أو تخفيض قيمها. وفي مثل هذه الحالات فإنه يجب أن تعالج محاسبياً وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (على سبيل المثال: يتم الاعتراف بمصروف الديون المشكوك فيها، والانخفاض في قيمة المخزون أو الأصول طويلة الأجل في قائمة الدخل). ويتم معالجة ما قبله الشريك من تحمل لهذه المصروفات مقابل تخفيض نصيبه في حقوق الملكية وذلك بأن يتم التحويل بين الحسابات في حقوق الملكية بحسب ما يسمح به النظام وبحسب اتفاق الملاك. ويمكن أن يتم ذلك بعدة صور منها:

أ- التحويل من حساب الأرباح المبقاة للمالك إلى حسابات الأرباح المبقاة للملاك الآخرين في حال وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل شريك.

ب- التحويل من حساب رأسمال المالك إلى حساب الأرباح المبقاة في حال عدم وجود حساب مستقل للأرباح المبقاة لكل مالك.

ج- التحويل من حساب رأس مال المالك إلى حسابات رأس المال للملاك الآخرين.

د- تخفيض نصيب المالك من التوزيعات المستحقة لصالح الملاك الآخرين.

# رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر

التاريخ: ١٤٣٣/٧/٩هـ الموافق: ٢٠١٢/٥/٣٠ م

## تمهيد:

١. يمكن النظر إلى عملية إنشاء منشأة جديدة بغرض تحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة إليها على أنها مجرد تغيير في الشكل النظامي للمنشأة، ويمكن أن تكون في الجانب الآخر نوعاً من تجميع الأعمال حيث ينظر إلى المنشأتين على أن إحداهما استحوذت على الأخرى وفقاً للترتيبات التي تتم بين المستثمرين، وبخاصة في عمليات تأسيس الشركات الجديدة التي يدخل فيها ملاك منشأة قائمة في التأسيس عن طريق تحويل صافي أصول منشأتهم إلى الشركة الجديدة مقابل حصة ملكية فيها. وفي الواقع العملي تتم عمليات التحول في أغلب الأحوال عن طريق قيام مستثمر أو مجموعة مستثمرين بالحصول على ترخيص بإنشاء منشأة نظامية جديدة ثم يقومون بتحويل كل أصول والتزامات منشأة قائمة لهذا المنشأة الجديدة. وقد يتم هذا التحول بدون تغيير في الملاك ونسب ملكيتهم، وقد يصاحب هذا التحول إما تغير في نسب ملكيتهم أو سيطرتهم أو دخول ملاك جدد مسيطرين أو غير مسيطرين على المنشأة الجديدة. وتتمثل المشكلة الرئيسية في تحديد المعالجة المحاسبية لعمليات التحول التي قد يصاحبها تغير في السيطرة وتلك التي لا يحدث فيها تغير في السيطرة نتيجة للتحول.

## الرأي:

٢. إن إنشاء منشأة نظامية جديدة (شركة مساهمة على سبيل المثال) بغرض تحويل جميع أصول والتزامات منشأة نظامية أخرى (مؤسسة فردية أو شركة تضامنية أو شركة ذات مسؤولية محدودة على سبيل المثال) إلى هذه المنشأة الجديدة مع بقاء سيطرة ملاك المنشأة المحوِّلة (المنتهية) على المنشأة المحول إليها (الجديدة) لا يؤدي إلى تغيير في الوحدة المحاسبية المعدة للتقارير، ومن ثم لا يؤثر هذا التحويل على قيم الأصول والالتزامات المحوَّلة، حيث يجب تسجيل جميع أصول والتزامات المنشأة المنتهية في دفاتر المنشأة الجديدة بنفس القيم الدفترية المثبتة في دفاتر المنشأة المنتهية. ولا يؤثر دخول ملاك آخرين في المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية ما دام أن ملاك المنشأة المنتهية يسيطرون على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الجديدة. ولا يؤثر تغير درجة سيطرة ملاك المنشأة المنتهية فيما بينهم (سواء بسيطرة أو بفقد سيطرة) على المنشأة الجديدة على هذه المعالجة المحاسبية.

٣. تنطبق متطلبات هذا الرأي على عمليات التحول التي تتم بعد إصداره.

## الدراسة الملحقة بالرأي:

يمكن أن يتم تحويل الأشكال النظامية (القانونية) للأعمال التجارية إلى أشكال أخرى بعدة طرق منها:

١. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ودون تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٢. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، مع عدم دخول شركاء جدد ولكن مع تغير في السيطرة بين ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٣. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع استمرار سيطرة نفس الملاك المسيطرين في المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة.

٤. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد مع سيطرة بعض ملاك المنشأة المنتهية غير المسيطرين على المنشأة الجديدة.

٥. تحويل المنشأة القائمة إلى شكل آخر، بحيث يتم إنشاء منشأة بشكل نظامي جديد وتحويل جميع أصول والتزامات المنشأة القائمة إليها، ودخول شركاء جدد يسيطرون على المنشأة الجديدة.

**موقف معايير المحاسبة:**

عرف معيار تجميع المنشآت الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عملية تجميع المنشآت بأنها أية عملية أو حدث تحصل بموجبه منشأة أعمال على سيطرة على منشأة أعمال أخرى. وقد أخرج المعيار من نطاقه حالات السيطرة التي تتم بين المنشآت التي تخضع جميعها في نهاية الأمر لسيطرة نفس الطرف (أو الأطراف) قبل وبعد عملية التجميع. ولم يستطرد المعيار في الحديث عن هذا النوع من تجميع المنشآت (أي الخاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع)، بل نص على استبعاد هذا النوع من تجميع المنشآت من نطاقه.

أما معيار تجميع الأعمال الدولي (IFRS3) فقد استبعد عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه. ولا يوجد في المعايير الدولية الأخرى أي إرشادات بهذا الخصوص. وقد قرر المجلس الدولي عام ٢٠٠٧ إضافة موضوع "عمليات المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة لجدول أعماله، إلا أنه أوقف العمل على هذا الموضوع في عام ٢٠٠٩، مبرراً ذلك بوجود أولويات أخرى. ومع ذلك فإن هناك بعض المبادئ الأساسية التي تحكم المعالجات المحاسبية والتي يشير إليها المجلس الدولي ولجانه الداخلية في أوراق النقاش. فعلى سبيل المثال نصت إحدى أوراق النقاش المعدة من قبل موظفي المجلس الدولي (staff paper D13) ضمن نقاشات مشروع التحسينات السنوية والمنشورة في شهر يونيو ٢٠٠٩ والمتعلقة بتخصيص بعض القطاعات المملوكة للحكومة على ما يلي:

17. In the absence of a standard that requires or permits remeasurement, a reorganization or restructuring in which there is no change in ownership or control usually fails to provide justification for a change in the basis of measurement of assets and liabilities.

**١٧ في ظل عدم وجود معيار يشترط أو يسمح بإعادة القياس، فإن إعادة التنظيم أو الهيكلة التي لا يوجد معها تغير في الملكية أو السيطرة لا تبرر تغييراً في أساس التقييم للأصول والالتزامات.**

وهذا الفهم جاء في إحدى النشرات التي أصدرها أحد مكاتب المحاسبة العالمية (BDO) في عرضه لمعيار تجميع الأعمال حيث نص على ما يلي:

It is very common, particularly as part of an IPO process, to create a new entity to acquire the 'old' business or businesses.

the combination of the new entity and the existing entity would often be accounted for as a reorganisation, which means that the acquiring entity's net assets are recorded at book value in the new entity's consolidated financial statements.

**من الشائع وبالذات كجزء من عملية الطرح الأولي أن يتم إنشاء منشأة جديدة لتستحوذ على المنشأة أو المنشآت القديمة.**

**إن تجميع المنشأة الجديدة مع المنشأة القائمة يتم المحاسبة عنه في الغالب باعتباره إعادة هيكلة مما يعني أن المنشأة المستحوذة تسجل صافي الأصول بقيمتها الدفترية في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الجديدة.**

أما معيار تجميع الأعمال الأمريكي (SFAS 141"REVISED") فقد استبعد أيضاً عمليات التجميع بين المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد عملية التجميع من نطاقه، إلا أن المعيار قدم أمثلة للحالات التي توصف بأنها خاضعة لنفس السيطرة قبل وبعد عملية تجميع المنشآت، وبين طريقة المحاسبة عنها والتي من ضمنها عملية التحول من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر، حيث نص على ما يلي:

D8. Paragraph 2(c) states that this Statement does not apply to combinations between entities or businesses under common control. The following are examples of those types of transactions:

a. An entity charters a newly formed entity and then transfers some or all of its net assets to that newly chartered entity...

**د٨. نصت الفقرة ٢(c) على أن هذا المعيار لا ينطبق على عمليات التجميع بين المنشآت أو الأعمال التي تخضع لنفس السيطرة. وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من العمليات:**

**أ. تقوم منشأة تجارية بإنشاء منشأة تجارية جديدة ثم تقوم بتحويل كل أو بعض صافي أصولها لهذه المنشأة الجديدة.**

كما بين المعيار الأمريكي طريقة المحاسبة عن مثل هذه العمليات

D9. When accounting for a transfer of assets or exchange of shares between entities under common control, the entity that receives the net assets or the equity interests should initially recognize the assets and liabilities transferred at their carrying amounts in the accounts of the transferring entity at the date of transfer.

**د٩. عند المحاسبة عن تحويل الأصول أو تبادل الأسهم بين المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة، فإنه يجب على المنشأة المتلقية لصافي الأصول أو الحصة في حقوق الملكية الاعتراف مبدئياً بالأصول والالتزامات المحولة بقيمها الدفترية كما هي في حسابات المنشأة المحولة في تاريخ التحويل.**

إضافة إلى ذلك فإن نشرة الممارسة رقم (١٤) الصادرة عن اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد نصت على ما يلي:

.24 Formation of a limited liability company by conversion from another type of entity (such as a partnership or corporation) generally does not result in a different reporting entity.

**٢٤ إن إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق التحول من شكل آخر للمنشأة (شركة تضامنية أو مساهمة) لا ينتج في العادة وحدة تقرير مختلفة.**

وعليه أكدت النشرة على أن المعالجة المحاسبية التي أقرها معيار تجميع الأعمال الأمريكي تنطبق على تحول المنشآت من شكل إلى شكل آخر ما دام أنها تخضع لنفس السيطرة قبل وبعد التجميع أو التحول، حيث نصت النشرة على ما يلي:

.05 An LLC formed by combining entities under common control or by conversion from another type of entity initially should state its assets and liabilities at amounts at which they were stated in the financial statements of the predecessor entity or entities as indicated in paragraphs D–11-D–12 of FASB Statement No. 141, Business Combinations.

**٠٥ إذا تم إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة عن طريق تجميع منشآت تخضع لسيطرة واحدة أو عن طريق تحولها من شكل آخر للمنشآت، فإنه يجب على هذه الشركة تسجيل أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ التي كانت مسجلة في القوائم المالية للمنشأة أو المنشآت السابقة حسب المعالجة التي أقرها معيار تجميع الأعمال رقم (١٤١) في الفقرات د١١-د١٢.**

## موقف نظام الشركات وغيره من المصادر النظامية من عملية تحول المنشآت:

نص نظام الشركات على جواز تحول الشركات من شكل نظامي إلى شكل آخر، واعتبر أن تحول الشركة من شكل نظامي إلى آخر هو امتداد للشركة السابقة بما لها من حقوق وما عليها من التزامات، وليس إنشاءً لشخص اعتباري جديد. ومما يلاحظ على النظام ما يلي:

١. اقتصاره على تنظيم تحول الشركات، فهو لا ينظم تحول المنشآت بشكل عام ومنها المؤسسات الفردية.

٢. اقتصاره على النواحي التنظيمية للتحول (شروط التأسيس والشهر)، وعدم تغطيته للجوانب المالية المتعلقة بصافي أصول الشركة المتحولة. إلا أنه يمكن اعتبار نظرة النظام للشركة الجديدة على أنها امتداد للشركة المنتهية بأنه يعني استمرار الاعتراف في دفاتر الشركة الجديدة بقيم أصول والتزامات الشركة المنتهية بقيمها الدفترية التي كانت مثبتة في دفاتر الشركة المنتهية قبل عملية التحول، أي أنها لم تنتقل لمالك آخر.

٣. لم ينص النظام على أثر تغير سيطرة ملاك المنشأة المنتهية على المنشأة الجديدة أو دخول ملاك آخرين في الشركة الجديدة عند عملية التأسيس، ومدى تأثير ذلك على درجة سيطرة ملاك الشركة المنتهية على الشركة الجديدة.

ويتضح مما ذكر أعلاه عدم وجود معالجة محاسبية في المعايير السعودية لكل حالات التحول التي تقوم بها المنشآت التجارية من شكل نظامي إلى شكل آخر، وعدم تغطية المعايير الدولية لهذا الموضوع، مما يعني الحاجة إلى قيام لجنة معايير المحاسبة بإصدار رأي بشأن المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه الحالات.

# رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لمعاملات تجميع المنشآت الخاضعة لنفس السيطرة قبل معاملة التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف معاملة التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة.

التاريخ: ١٤٣٦/٢/٢٦هـ الموافق: ٢٠١٤/١٢/١٨م

**تمهيد:**

١. قد تحدث معاملات تجميع منشآت في ظل ظروف تؤكد عدم خضوع تحديد العوض المدفوع للاستحواذ لقوى السوق بسبب عدم استقلال الأطراف المشاركة في العملية. ومن أمثلة ذلك معاملات تجميع بين أطراف تخضع لنفس السيطرة قبل عملية التجميع، أو توجد بينها أو بينها وبين الأطراف الأخرى المسيطرة على أحد أو كل أطراف عملية التجميع علاقات أطراف ذوي علاقة مؤثرة. وحيث يستبعد معيار المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت هذا النوع من العمليات من نطاقه، فكيف تتم المحاسبة عن مثل تلك المعاملات؟

**الرأي:**

٢. عندما تتوفر دلائل على أن تحديد العوض في معاملة استحواذ على منشأة أعمال لم يخضع لقوى السوق، فإنه يجب المحاسبة عن صافي الأصول المستحوذ عليها بقيمتها الدفترية في المنشأة المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ، ولا يجوز الاعتراف بالشهرة في مثل تلك الحالات. ويتم معالجة أي فروق بين تلك القيمة والعوض المدفوع في حساب الأرباح المبقاة (الخسائر المتراكمة).

٣. من الدلائل على أن تحديد العوض في معاملة الاستحواذ لم يخضع لقوى السوق، على سبيل المثال، خضوع المنشأة المستحوذة والمنشأة المستحوذ عليها لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو أن تكون المنشأة المستحوذ عليها أو ملاكها الرئيسيون يملكون حصة مؤثرة في المنشأة المستحوذة أو المنشأة الأم للمنشأة المستحوذة تمكنهم من التأثير على قرار الاستحواذ، أو توجد علاقة قرابة أسرية مؤثرة بين ملاك تلك المنشآت. وقد تكون المنشأة المستحوذة أو منشأة ذات علاقة بها هي العميل الرئيسي (وأحيانا الوحيد) للمنشأة المستحوذ عليها، بحيث يكون الأثر الرئيسي على قيمة المنشأة المستحوذ عليها هو تعاملاتها مع تلك المنشآت المتعلقة بعملية الاستحواذ، والتي بدورها أيضاً قد لا تخضع لقوى السوق.

٤. يتم تطبيق هذا الرأي من تاريخ صدوره وبأثر رجعي على كل الفترات المعروضة.

٥. لا تنطبق متطلبات هذا الرأي على الشهرة التي تم إثباتها في معاملات تحول المنشآت قبل صدور رأي الهيئة رقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩، الموافق ٢٠١٢/٥/٣٠ بعنوان "رأي لجنة معايير المحاسبة في المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل نظامي آخر". ولا يشمل هذا الاستثناء معاملات الاستحواذ قبل هذا التاريخ.

**الدراسة الملحقة بالرأي:**

سبق أن قامت اللجنة بدراسة ألحقتها برأيها الصادر برقم ١/١٥ وتاريخ ١٤٣٣/٧/٩هـ، الموافق ٢٠١٢/٥/٣٠م، بعنوان "رأي لجنة معايير المحاسبة حول المعالجة المحاسبية لعملية تحول المنشآت من شكل نظامي إلى شكل آخر" تضمنت الموقف الحالي لمعايير المحاسبة فيما يتعلق بمعاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة. وحيث أن وجود أطراف ذات علاقة مؤثرة في معاملات تجميع المنشآت يؤثر في طريقة تحديد العوض ويشكك في أن تحديد ذلك العوض قد خضع لقوى السوق، فإن إعادة قياس صافي الأصول المستحوذ عليها بالقيمة العادلة، وإمكانية إثبات شهرة (وفقاً لمتطلبات معيار تجميع المنشآت) قد يخل بصورة جوهرية بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، وتحديداً "أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها" و "حيدة المعلومات" (انظر بيان مفاهيم المحاسبة المالية، الفقرات ٣١٠-٣٣٦). ولذلك فإن تطبيق معيار تجميع المنشآت على مثل تلك المعاملات سيؤثر سلباً على عدالة القوائم المالية.

وحيث لا يتوفر حتى تاريخه معيار محلي أو دولي ينظم مثل تلك العمليات، فإنه يقترح عدم تطبيق معيار "المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت" على معاملات تجميع المنشآت التي تخضع لنفس السيطرة قبل عملية الاستحواذ، أو توجد بينها أو بين المنشآت المسيطرة على أحد الأطراف الاستحواذ أطراف ذات علاقة يكون من المحتمل بدرجة عالية من الثقة أن لها أثراً على تحديد عوض الاستحواذ، مما يجعله غير خاضع لقوى السوق.

# استفسار حول المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تستثمر فيها

١٤٣٦/٧/٩هـ ٢٠١٥/٤/٢٨م

**الاستفسار:**

يتم إثبات الوقف لدى المحكمة بموجب صك وقفية تحت إدارة ناظر أو مجلس نظارة للوقف. وقد يكتفى بذلك، وبالتالي تنطبق عليه المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح. إلا أنه نظراً لأن الوقف له شخصية معنوية مستقلة فيسمح له بالحصول على سجلات تجارية يستثمر من خلالها بعض أمواله بتملك أسهم محددة أو حصة مسيطرة في شركات (أو تملك كامل لشركة من خلال صكين وقفيين أو أكثر لنفس الواقف) أو تأسيس مؤسسات فردية بما يسمح له بالدخول في مختلف الأنشطة التجارية. فما هي المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق على الأوقاف والمنشآت التجارية التي تمتلكها أو تمتلك جزءاً منها؟

**الاجابة:**

اهتم بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمفهوم الوحدة المحاسبية انطلاقاً من حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات عن الموارد الاقتصادية (الأصول) لمنشأة محددة ومصادر تمويلها (الالتزامات وحقوق الملكية) وكذلك لتقييم أداءها بما في ذلك مقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المنشأة. وفي هذا الصدد اعتبر البيان المنشأة "وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها" (الفقرة ٢٦٧).

وحيث أن للوقف شخصية اعتبارية معرفة بالصك في حين أن المنشاة المستثمر فيها (سواء كانت شركة أو مؤسسة فردية) لها أيضاً صفة اعتبارية ولها أصولها وعليها التزاماتها، وبناء على ما يترتب على مفهوم الوحدة المحاسبية (وحدة التقرير المالي)، فإن السجلات المحاسبية للشركات أو المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف وكذلك قوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الشركات والمؤسسات وليست سجلات المالك سواء كان وقفاً أو شركاء أو مساهمين أفراد أو شركات أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ولا يختلف في هذا كون المنشأة المستثمر فيها شركة أو مؤسسة حيث يؤكد بيان المفاهيم ذلك من أن "مفهوم الوحدة المحاسبية له نفس القدر من الأهمية لكل من الشركة المساهمة والمنشأة الفردية – على حد سواء ... وحتى إذا لم تتخذ المنشأة الشكل التنظيمي للشركة، بحيث لا تكون لها الشخصية المعنوية التي تكسبها الحق النظامي في ملكية الأصول المخصصة للمنشأة، فإن هذه الأصول تعتبر – ومن وجهة نظر المحاسبة المالية – أصول هذه الوحدة المحاسبية نفسها ..." (الفقرة ٢٦٨).

وتأسيسا على ما سبق فيجب التفريق بين الوحدة المحاسبية للوقف كشخصية اعتبارية بصفته مستثمراً وبين الوحدة أو الوحدات المحاسبية المستثمر فيها والتي يلزم اعداد قوائم مالية لها بموجب متطلبات نظامية أو حاجة لجهات خارجية.

أما عن المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق، فلقد تناولت الفقرة ١٠٥ من بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشات غير الهادفة للربح خصائص تتمتع بها تلك المنشآت (وهي تلقى تبرعات بشكل جوهري، ووجود أهداف تطوعيه خيريه أو اجتماعيه لا تتعلق بتحقيق أرباح، وعدم وجود ملكيه محددة قابله للتصرف فيها من قبل مالك معين)، بل قد نصت على أن هذه الخصائص تستبعد من نطاق البيان المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح.

وبناء عليه، فيتم اعتبار الوقف وحدة محاسبية تنطبق عليها المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح في حين تنطبق المعايير المحاسبية للمنشآت الهادفة للربح على المؤسسات التجارية التي يمتلكها الوقف والشركات المستثمر فيها أو يمتلك حصصا فيها. وعند وجود متطلبات نظامية أو حاجة أطراف خارجية لإعداد قوائم مالية للوقف ككل فيتم إعداد تقارير مالية موحدة تشمل هذه المؤسسات والشركات وفقاً للمعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح باعتبار أن الوقف في النهاية لا يهدف للربح.

## توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول استخدام خيار "التكلفة المفترضة - deemed cost" عند التحول إلى المعايير الدولية.

خلال الفترة التي تلت اعتماد الهيئة لمعيار التقرير المالي رقم (١) تبين للجنة معايير المحاسبة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من خلال الاستفسارات التي وردتها حول استخدام الشركات لخيار "التكلفة المفترضة –**deemed cost** " أن استخدام الشركات لهذا الخيار بدون توضيح للهدف من وجوده قد يؤدي إلى ممارسات تؤثر على عدالة القوائم المالية.

ومن أمثلة الممارسات التي قد تحدث أن يتم تطبيق هذا الخيار على عقارات استثمارية من جملة عقارات استثمارية أخرى لها نفس الخصائص وذلك بهدف إعادة تقويم بعضها دون الآخر من غير مبرر واضح لهذا الاختيار. ومن ذلك أيضاً تطبيق هذا الخيار لغرض استخدام فروق إعادة التقويم في تعزيز رصيد الأرباح المبقاة عند التحول. ومنها أيضاً إعادة تقويم الأصول عند التحول باستخدام خدمات موظفي الشركة الداخليين، خلافاً لما أوجبته الهيئة عند اعتمادها لمعايير المحاسبة رقم ١٦ ورقم ٣٨ ورقم ٤٠ فيما يتعلق باستخدام خدمات خبير تثمين مستقل.

ورأت اللجنة أن الممارسات المشار إليها أعلاه قد تتعارض مع أهداف المعايير، حيث تهدف معايير المحاسبة والتقرير المالي إلى توفير عرض عادل للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها. وهذا العرض لكي يكون عادلاً فإنه يجب أن يتصف بالمصداقية والحيادية. وعليه فإن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين توضح ما يلي:

١. ينبغي النظر إلى خيار استخدام القيمة العادلة عند التحول إلى المعايير الدولية واعتبارها التكلفة المفترضة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أنه حل لمشكلة "وليس خيار قياس بديل". فوفقاً لأسس الاستنتاجات التي كونت المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١، فإن المجلس الدولي بنى السماح باستخدام القيمة العادلة باعتبارها "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة على أساس عدم وجود معلومات التكلفة لدى المنشأة، أو على أساس التكاليف والمجهودات العالية لجمع هذه المعلومات المفقودة أو تقديرها (الفقرة BC٤١).

وإن كان المجلس الدولي قد صرح في أسس الاستنتاجات بأنه ليس على الشركة إثبات عدم قدرتها على الوصول إلى تكلفة أصل ما من غير الحاجة لبذل تكاليف ومجهودات عالية (الفقرة BC٤٢)، فإنه قد صرح في أساس الاستنتاجات (الفقرة BC٤٧) إلى أن الهدف هو توفير حل بتكلفة معقولة لمشكلة فريدة تتمثل في التحول إلى المعايير الدولية. وعليه فإنه يفهم من المعيار أن الفكرة الأساسية وراء استخدام خيار "التكلفة المفترضة" تتمثل في تطبيق هذا الخيار عندما لا تكون معلومات التكلفة متوفرة، أو أن توفيرها يتطلب تكلفة وجهوداً عالية. ووفقاً لأهداف المعيار، فإن هذا الخيار يتفق مع الهدف الرابع للمعيار وهو توفير معلومات ذات جودة عالية يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع.

وعليه فإن قرار المنشأة باستخدام خيار "التكلفة المفترضة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة يجب أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

أ- يستخدم هذا الخيار فقط في حالة عدم توفر معلومات التكلفة عن ذلك البند وقت التحول إلى المعايير الدولية.

ب-لا يجوز استخدام هذا الخيار على بند واحد من البنود المكونة لفئة من العقارات والآلات والمعدات، أو العقارات الاستثمارية، أو الأصول غير الملموسة، لا تتوفر له معلومات التكلفة (بدون جهود عالية لتوفيرها) إذا كانت معلومات التكلفة لا تتوفر أيضاً لبنود أخرى من تلك الفئة (بدون جهود عالية لتوفيرها).

٢. إن ما سبق اعتماده من اشتراط استخدام خدمات خبير تثمين مستقل لأغراض استخدام نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (معيار المحاسبة رقم ١٦) أو استخدام نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (معيار المحاسبة رقم ٤٠) يسري على تحديد القيمة العادلة سواء كان ذلك وقت التحول إلى المعايير الدولية أم بعده. وبمعنى آخر فإنه يجب على المنشأة استخدام خدمات خبير تثمين مستقل سواء كان ذلك لتحديد القيمة العادلة كبديل للتكلفة عند التحول (التكلفة المفترضة) أو لتطبيق نموذج إعادة التقويم لقياس العقارات والآلات والمعدات (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ١٦) أو لتطبيق نموذج القيمة العادلة لقياس العقارات الاستثمارية (وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم ٤٠).

توضيح من لجنة معايير المحاسبة حول كيفية التعامل مع العقارات والآلات والمعدات (الأصول الثابتة) المستهلكة دفترياً وليس لها قيمة متبقية ولا تزال تستخدم عند التحول إلى المعايير الدولية.

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول المعالجة المحاسبية المناسبة عند التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بالتعامل مع الأصول الثابتة التي لم تحتسب لها قيمة متبقية وقد استهلكت بالكامل في تاريخ التحول ولا تزال تعمل بشكل فعال. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة على هذه الاستفسارات كما يلي:

من المبادئ العامة للمحاسبة عن الأصول القابلة للاستهلاك أن يتم توزيع تكلفتها القابلة للاستهلاك على عمرها الإنتاجي (أي استهلاكها) أخذاً في الحسبان عمرها الإنتاجي والقيمة المتبقية. وتقر معايير المحاسبة السعودية والدولية بأنه في الواقع العملي لا تؤخذ القيمة المتبقية عادة في الحسبان لأغراض احتساب الاستهلاك. فعلى سبيل المثال تشير الدراسة المرفقة بمعيار المحاسبة السعودي "الأصول الثابتة" إلى أن القيمة المقدرة للأصل كخردة "تتعرض للكثير من مشاكل تقديرها بسبب ما يحيط بالمستقبل من ظروف عدم التأكد من متغيرات كثيرة. ومن الناحية العملية فإنه بسبب مشاكل التقدير التي تكتنف الوصول إلى تقدير للقيمة خردة بالإضافة إلى ضآلة الأهمية النسبية لها فإن الكثير من المنشآت غالباً ما تفترض عدم وجود قيمة خردة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي". ويشير معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" في الفقرة رقم ٥٣ إلى أنه "في الواقع العملي، تكون القيمة المتبقية للأصل - غالباً - غير مهمة، وبناءً عليه غير ذات أهمية نسبية عند حساب المبلغ القابل للاستهلاك". وإضافة لذلك، فإن أدبيات المحاسبة المعتبرة مثل كتب المحاسبة المشهورة تقر بأنه في الواقع العملي لا يوضع تقدير للقيمة المتبقية بناءً على عدم أهميتها النسبية أو صعوبة قياسها.

وفي ظل عدم اشتراط المعيار السعودي بشكل صريح أن تقوم الشركات بشكل دوري بإعادة النظر في طريقة الاستهلاك، أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك (أي العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية إن وجدت) فإن ذلك قد ينتج عنه وجود أصول تعمل بشكل فعال مع أنها مستهلكة بالكامل.

وحيث إن التطبيقات الحالية للشركات، والمتمثلة في عدم احتساب قيمة متبقية للأصول الثابتة، كانت مبنية على خلفيات مهنية معتبرة وعلى أعراف سائدة أوجدت فهماً عاماً بعدم تقدير قيمة متبقية للأصول، وحيث إن المعايير السعودية لم تكن تشترط بشكل صريح إعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك أو العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك فإن اللجنة ترى أن ما كان يتم قبل التحول إلى المعايير الدولية فيما يتعلق بعدم تقدير القيمة المتبقية للأصول الثابتة يدخل في نطاق السياسات المحاسبية المقبولة؛ وما ينتج عنه من آثار يعد من ضمن التقديرات المحاسبية.

وعند التحول إلى المعايير الدولية فإن المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١ "تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة" ينص في الفقرة رقم ١٤ على أنه "يجب أن تكون تقديرات المنشأة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي متفقة مع التقديرات التي تمت لنفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة -بشكل عام- لها في السابق (بعد التعديلات لبيان أي فرق في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن تلك التقديرات كانت خاطئة".

وعليه فإنه لا يجوز للشركات عند التحول إلى المعايير الدولية تعديل المبلغ الدفتري للأصول التي كانت تستهلك وفقاً للمعايير السعودية حتى لو وصل ذلك المبلغ إلى الصفر، مالم يكن هناك خطأ واضح في تقدير العمر الإنتاجي لتلك الأصول.

وفي حال الأصول التي لايزال لها مبلغ دفتري ذو أهمية عند التحول إلى المعايير الدولية، فإنه يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" المعتمد من الهيئة، وذلك بما يقتضيه من مراجعة لطريقة الاستهلاك ومراجعة لتقدير العوامل المحددة للمبلغ القابل للاستهلاك، والتعامل مع آثار أي تغيرات في تلك العوامل على أنها تغيرات في التقديرات وإثباتها بشكل مستقبلي وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" اعتباراً من تاريخ أول قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

# توضيح من لجنة معايير المحاسبة بشأن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسية لغرض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول ما إذا كانت عملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة بغرض استهلاكها وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) تعد تطبيقاً لسياسة محاسبية جديدة، أو تصحيحاً لأخطاء محاسبية، أو أنها تغير في التقديرات. وقد أجابت لجنة معايير المحاسبة عن هذه الاستفسارات كما يلي:

لا توجد إرشادات واضحة في المعايير الدولية عن كيفية التعامل مع التغيرات في أعمار الأصول أو في طرق استهلاكها نتيجة لتجزئتها بحسب مكوناتها الرئيسة لغرض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) عند التحول إلى المعايير الدولية. ولم تتوفر أيضاً معلومات كاملة عن تجارب الدول الأخرى خلال التحول إلى المعايير الدولية، وقد وجدت اللجنة أن مثل هذا الموضوع كان محل نقاش في كندا ولكن لم يتم التوصل إلى رأي بشأنه. وقد اطلعت اللجنة على بعض تقارير الشركات الكندية عند التحول إلى المعايير الدولية، ووجدت أنها قد تعاملت مع هذا الموضوع على أنه سياسة محاسبية تستلزم التغيير بأثر رجعي تأسيساً على أن المعايير الكندية لم تكن تتضمن نفس متطلبات المعايير الدولية. وعلى عكس ذلك أفاد عدد ممن شاركوا في عمليات تحول الشركات البريطانية إلى المعايير الدولية بأنه تم التعامل مع هذا الموضوع على أنه تغير في التقديرات يعالج بأثر مستقبلي. وعبر عدد من المهنيين عن وجهة نظرهم حيال هذا الموضوع، حيث يرون أن متطلبات المعايير الدولية بهذا الخصوص تختلف عن الممارسات المطبقة محلياً مما يستلزم معالجة الأثر الناتج عن تطبيقها بأثر رجعي.

وبدراسة المتطلبات المتعلقة بتحديد مفردات الأصول بغرض تقدير أعمارها الإنتاجية وقيمها المتبقية ومن ثم تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب وفقاً لمعيار الأصول الثابتة الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فقد ظهر أن تلك المتطلبات لا تختلف جوهرياً عن المعايير الدولية، وبخاصة أن الدراسة المرفقة بالمعيار السعودي تضمنت عبارة مشابهة لعبارة المعيار الدولي فيما يختص باستهلاك الأجزاء الرئيسة للأصل وفقاً للأعمار الإنتاجية لتلك الأجزاء. ومما تجدر الإشارة إليه أن دراسات المعايير السعودية تعد جزءًا من المعيار، حيث تنص المعايير السعودية في فقرة مستقلة على أنه يجب أن "تقرأ فقرات المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة به...".

وعلاوة على ذلك، فإن متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاستهلاك وتقديرات الأعمار الإنتاجية والقيم المتبقية للأصول، والمتطلبات الخاصة بفصل المكونات الرئيسة للأصول التي لها أعمار إنتاجية مختلفة وطرق استهلاك مختلفة، جاءت في سياق الحديث عن الاستهلاك، ومن ثم تعد وسيلة لتحسين آلية التقدير. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨) فإن ما يعد تغيراً في السياسة المحاسبية هو التغير في أساس القياس. وعملية فصل الأصول إلى مكوناتها الرئيسة لا يعد تغييراً في أساس القياس الذي يمثل تكلفة اقتنائها، وإنما هو في حقيقته وسيلة لتحديد أفضل لوحدة المحاسبة بغرض استهلاك تلك المكونات بشكل أفضل بما يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة فيها.

ولذلك فإن الشركة عندما تعيد النظر في سجل الأصول الثابتة خلال عملية التحول إلى المعايير الدولية فإنها قد تغير من توقعاتها السابقة للأعمار الإنتاجية وللقيم المتبقية، بما في ذلك قراراتها بشأن طرق الاستهلاك المناسبة وقراراتها بشأن تجميع مفردات الأصول أو فصلها بغرض تطبيق طريقة الاستهلاك المناسبة ومعدل الاستهلاك المناسب. وقد تكتشف أخطاءً في قراراتها السابقة وفقاً لتعريف الأخطاء المحاسبية في المعايير.

وفيما يتعلق بفصل المكونات الرئيسة لأصل واحد لأغراض الاستهلاك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، فإن عملية فصل المكونات الرئيسة للأصل وتحديد وحدة المحاسبة تعد مسألة اجتهادية من قبل الإدارة وفقاً للفقرة رقم (٩) من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦)، ومن ثم فهي في إطار تحسين التقديرات مثلها مثل تغيير طريقة الاستهلاك التي يقرر معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) بأنه يجب أن يتم التعامل معها على أنها تغير في التقدير وليس تغييراً في السياسة المحاسبية. وإضافة إلى ذلك، فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) في فقرته رقم (٣٥) يقرر أنه في حالة صعوبة التمييز بين ما يعد تغيراً في التقديرات وما يعد تغيراً في السياسات المحاسبية فإنه يجب معاملة التغيير على أنه تغير في التقديرات.

وترى اللجنة أن التغييرات الناتجة عن إعادة نظر الشركات في سجل أصولها الثابتة كجزء من إجراءاتها للتحول إلى المعايير الدولية ينبغي أن تصنف على أنها إما تغيراً في التقديرات (على سبيل المثال تغيراً في توقعات الأعمار الإنتاجية أو طرق الاستهلاك أو تفصيلاً أكثر لمكونات أصول متجانسة كانت تعد جزء لا يتجزأ من عنصر كان يعد أصلاً منفرداً لغرض الاستهلاك، كما هو الحال في مصنع يتكون من عدة مكائن تعمل مع بعضها)، وإما أن تكون تصحيحاً لأخطاء متراكمة سابقة (على سبيل المثال تجميعاً لأصول غير متماثلة تختلف بشكل جوهري في أعمارها الإنتاجية وفي نمط استهلاكها مثل تجميع مبنى مع الأجهزة الكهربائية فيه، أو استخدام معدلات استهلاك خاطئة مثل استخدام المعدلات الزكوية أو الضريبية لغرض حساب الاستهلاك لغرض إعداد القوائم المالية والذي لا يعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في الأصل).

وعليه فقد خلصت اللجنة إلى أنه يجب على الشركة أن تمارس الاجتهاد المهني في تمييز نتائج مراجعتها لسجل أصولها الثابتة بين ما يعد تغيراً في التقدير، وما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة. وتتم المحاسبة عما يعد تغيراً في التقدير بأثر مستقبلي؛ وتتم المحاسبة عما يعد تصحيحاً لأخطاء متراكمة بأثر رجعي.

وترى اللجنة أن الإجراء الأمثل في حال كان التغير تصحيحاً لأخطاء محاسبية هو أن يتم تطبيق التصحيح على القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير السعودية للفترة التي تسبق مباشرة التحول إلى المعايير الدولية. ولكن بالنظر إلى مقارنة منفعة مثل هذا التطبيق مع تكلفته، وحيث إن الشركات السعودية بشكل عام لم تكن تتبع التطبيق الأمثل فيما يتعلق بوحدة المحاسبة لغرض تطبيق الاستهلاك عن طريق فصل المكونات وفقاً لإرشادات دراسة المعيار السعودي، ولأغراض التحول إلى المعايير الدولية، فإن آثار مثل هذا التصحيح يمكن معالجتها ضمن التعديلات الأخرى الناتجة عن التحول مع إفصاح منفصل يبين الأثر على القوائم المالية فيما لو أن ذلك التصحيح قد تم قبل التحول إلى المعايير الدولية.



